

**UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID**  
**FACULTAD DE DERECHO**



**TESIS DOCTORAL**

**Fundamentos jusprivativos del derecho fiscal**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR  
PRESENTADA POR

**José Menéndez Hernández**

DIRECTOR:

**Antonio Hernández Gil**

**Madrid, 2015**

FUNDAMENTOS JUSPRIVATISTAS

---

DEL

---

DERECHO FISCAL

---

(Tesis doctoral)



JOSE MENENDEZ HERNANDEZ

## **INTRODUCCION**

## INTRODUCCION

Esta tesis pretende demostrar cómo amplias parcelas del derecho fiscal (encasillado doctrinalmente dentro de la rama del derecho público) funden sus raíces sustentadoras dentro de la tierra nutricia del más paradigmático derecho privado, es decir que sus especies normativas han germinado en el humus propicio del derecho civil.

El proceso de "civilización" del derecho tributario no deja de ser curioso. Porque se ha producido de una forma imprevisible. Y partiendo de unos meros afanes recaudatorios. El Tesoro, avivando su fantasía impositiva, se puso a imaginar nuevas figuras gravables y comenzó a realizar sus pesquisas -- por el recoleto domicilio del Código civil con el deseo de -- descubrir algunos institutos jurídico-privados en los que pudiera instalarse, sin demasiado violencia, la etiqueta de un gravamen. Sometidas las nociones civilistas a un conveniente empaste fiscal, comenzaron a verse en ellas las necesarias -- derivaciones crematísticas, que avalan la aparición de la -- oportuna presión fiscal.

El Fisco, pues, bautizó las herencias, las donaciones, los contratos onerosos y los derechos reales con apellidos fiscales.

Y a partir de este momento comienzan las sorpresas.



Porque el derecho privado, que había padecido las incursiones, las razzias del derecho público, pasa a convertirse en la verdadera sustancia del sistema anexionante. Al que imbu-ye de una savia que le permite erigirse en disciplina científica.

Así, de una forma paulatina el derecho público ha invadido progresivamente los predios del derecho privado para succionar sus antañonas instituciones y para apuntalar - sus bisoñas estructuras con las vigas maestras de una regulación que posee una solera de más de veinte siglos. Pero - esta ocupación se parece a la de los pueblos bárbaros cuando incidieron en el Imperio Romano con todo el ímpetu de pueblos jóvenes. La superior cultura de los vencidos terminó - por romanizar a los vencedores. Y una situación similar es la que se produce en el terreno jurídico cuando el Derecho Público ejecuta sus razzias en los serenos fondos del derecho civil.

Hoy día no puede discutirse que pertenece al mundo de las evidencias jurídicas el hecho de la progresiva infiltración del derecho público en los ámbitos tradicionales del derecho privado. Las arremetidas del jus publicum llegan hasta los reductos últimos de la jusprivatización. Cicu ha - puesto de relieve esta ósmosis pública hasta en una parcela tan fiel a los planteamientos civilistas como es el derecho de familia.

En el examen de la hipótesis preelegida por nosotros vamos a utilizar preferentemente dos textos del derecho positivo. De una parte el Código civil, pieza maestra del derecho privado español. De otra, el Texto Refundido del impuesto de transmisiones patrimoniales, conjunto normativo que milita en el bando opuesto del derecho público. Pues -- bien, tanto si traemos a la probeta preceptos de una ley, -- como si aislamos normas de la otra, veremos que con cualquiera de los análisis incidiremos en el mismo resultado: el edificio fiscal tiene sus cimientos inmersos en el derecho civil.

Para poder destacar mejor las recíprocas corrientes monzónicas que desde un sistema soplan hacia el otro, -- vamos a fragmentar nuestro examen, contemplando la realidad jurídica, parcelada en las grandes divisiones del derecho civil. Estudiaremos pues la parte general del derecho, como obligado preámbulo jurídico, y a continuación los grandes segmentos del cuerpo civil: las personas, los bienes, las obligaciones y contratos, las sucesiones.....

En este espiguelo normativo solo podemos detenernos en unos cuantos artículos de los textos legales examinados. Y para servir las evidencias en auténtico altorrelieve, hemos preferido, en muchas ocasiones, lanzar la exégesis sobre el articulado más aséptico, sobre aquellas normas a las que es verdaderamente difícil achacarles un mínimo reflejo crematístico.

Debo expresar mi gratitud al Catedrático director de esta tesis, D. Antonio Hernández Gil, a quien tanto debo en el aspecto docente desde los ya lejanos años de estudiante universitario.

Las pocas citas bibliográficas de este trabajo - obedecen a dos razones básicas. En primer lugar, a la solvente opinión de D. Antonio Hernández Gil, quien nos indica que la copiosa letra pequeña de las referencias bibliográficas - a pie de página, en proporciones tan desmesuradas que a veces la invocación a la autoridad doctrinal ocupa más espacio que el propio contenido de la argumentación, constituye un - sarampión monográfico, una especie de acné juvenil, una inseguridad, en suma, que necesita ir apuntalando las opiniones con el refrendo de quienes antes escribieron sobre el mismo tema (1).

---

(1). Vid. "Metodología de la Ciencia del Derecho" pág. 393 y sig. donde se dice literalmente: "Carnelutti formula repetidas diatribas contra las citas bibliográficas.- Sostiene que le han enseñado más los hombres que los libros". Y añade el Sr. Hernández Gil: "No cabe duda que se ha abusado de las citas bibliográficas. Estas citas pueden evitarse en los trabajos que cabe llamar expositivos y críticos, como son aquellos en que se expone y enjuicia un derecho positivo, ya que la zona de observación puede reducirse a los textos legales del derecho positivo y a los fenómenos jurídicos. También son evitables en los trabajos en que se emite una opinión personal, sin más ...Además entendemos que la bibliografía puede ser perturbadora si todo trata de resolverse en ella, si es pura erudición".

En segundo término a que la estructura básica de la tesis pretende extraer unos perfiles especiales a las - instituciones del derecho civil, a las que examina desde - ángulos generalmente no contemplados por la doctrina, lo - que trae como consecuencia que los trabajos anteriores sobre la materia acotada sean mínimos.

P A R T E      G E N E R A L

---

## 1. CONSIDERACIÓN GENERAL

En esta incursión jurídico-privada que hacemos a través de un limitado derecho fiscal, vamos a seguir la misma sistemática del derecho civil, ya decantada por una tradición de muchos años.

Por ello, en primer término, examinaremos unos prelegidos institutos jurídicos que se relacionan con la parte general del derecho.

En esta panorámica general vamos a dirigir los focos a muy variados puntos de referencia.

1º. A algunas disposiciones transitorias del Código Civil, elegidas precisamente por las aristas que pueden oponer a nuestros propósitos, ya que, a primera vista, es difícil imaginar implicaciones fiscales en unas normas, cuyo cometido proprio es regular los efectos que producen en las relaciones jurídicas los cambios de la leyes en el tiempo.

2º. A las personas morales, esos Sujetos del derecho que se integran de la aglutinación de personas físicas y cuyo patrimonio se grava fiscalmente para equilibrar la imposición que afecta a la transmisión "mortis causa" de los bienes de las personas físicas.

3º. A los bienes, como objetos del derecho, con un claro acento fiscal, pues la determinación de su valor —así— como el de los derechos subjetivos que integran el patrimonio de las personas— constituye la base imponible del tributo.

Como un axioma fiscal, se viene manteniendo, a través de las sucesivas reformas de los textos reguladores del impuesto, la exigencia de una tarifa diferente para la transmisión —onerosa de los bienes muebles y de los bienes inmuebles. De ahí que la catalogación mobiliaria de los contratos sobre servicios públicos implique un trato impositivo y privilegiado para los mismos.

4º. A las importantes categorías de los hechos de los actos jurídicos, esa frontera incierta entre el derecho y la filosofía, y a la cual, pese a su elevada alcurnia conceptual, vamos a hacer pasar por el banco de pruebas de la normativa fiscal.

5º. A la prueba de los actos y hechos jurídicos en general que tiene una importante secuela tributaria en el tema de la investigación y de la inspección.

6º. A la prescripción, esa institución entre cuyos preceptos se hace visible la influencia del tiempo sobre el nacimiento y la extinción de los derechos, y que, respectivamente pueden provocar incrementos o disminuciones patrimoniales, con los reflejos fiscales derivados del aumento o de la pérdua.

Como invocación a la sorpresa --y dentro de la -  
rúbrica genérica de la prescripción-- vamos a exponer alguna  
nas consideraciones sobre la no Sujeción al impuesto de las  
adquisiciones originarias.

-----ooo0ooo-----



## LA DISPOSICION TRANSITORIA 12 DEL CODIGO CIVIL.

Establece la misma que "los derechos a la herencia del que hubiere fallecido, con testamento o sin él, antes de hallarse en vigor el Código, se regirán por la legislación anterior".

"Los derechos a la herencia" se resumen en ese continuar la titularidad del causante, que ora ostentaría un de recho de propiedad, ora un derecho limitado, ora detentaría un patrimonio.....

La palabra herencia está aquí empleada en su aceptación objetiva de "conjunto de bienes y derechos" pertenecientes al "de cujus".

"Con testamento o sin él". La distinción entre la sucesión testamentaria y la intestada determina distintos grados de transitoriedad.

Existiendo testamento, todos los elementos fundamentales del "iter sucesorio" se habrán producido antes de hallarse en vigor el Código. La misma Disposición 12 determina que el fallecimiento se produce con anterioridad a la vigencia del Código. Y también precede al texto legal el títu lo sucesorio, porque el testamento ha de otorgarse en vida del causante. Por el contrario, en el supuesto de la sucesión intestada, el título será normalmente posterior a la puesta en vigor del Código. Porque si no, no existiría ningún problema de derecho transitorio. En fallecimiento- ya lo dice

la propia disposición 12 - es anterior al Código. Luego la de claración de herederos "abintestato" ha de ser posterior. Por que si los varios hitos sucesorios se hubiesen producido bajo la vigencia de la legislación precedente no habría situación transitoria, cuya existencia reclama el cambio de leyes afectantes a una misma situación jurídica.

Creemos que esta disposición transitoria es superflua. Porque lo que ella establece ya resultaría igual por simple vertencia de lo normado en la Disposición Transitoria 1.<sup>a</sup> Hasta el punto de que podríamos afirmar que se trata de una - mera aplicación concreta al supuesto de la herencia de la regulación genérica contenida en dicha regla primera. En efecto, preceptúa esta última que "se regirán por la legislación anterior al Código los derechos nacidos según ella, de hechos realizados bajo su régimen.

Son derechos nacidos de hechos realizados bajo el régimen de la legislación anterior, los derechos hereditarios causados por quien hubiese fallecido antes de hallarse en vi gor el Código. Por cuanto la muerte es un hecho jurídico del que derivan una serie de derechos sucesorios. Y tales derechos han nacido, han empezado a existir precisamente en el momento de producirse el decenso del "de cujus".

La disposición transitoria 12 habla del que hubiese fallecido "antes de hallarse en vigor el Código", locución en trecomillada de que es equivalente a la empleada por la dis-

posición transitoria 2.<sup>a</sup> referente a los hechos realizados -  
"bajo el régimen de la legislación anterior al Código".

También puede subsimirse parcialmente la disposición transitoria 12 en la 2.<sup>a</sup>. La parte de la disposición 12 que alude "a los derechos a la herencia del que hubiese fallecido con testamento.... antes de hallarse en vigor el Código ..." El testamento es un acto jurídico. Por ello encaja perfectamente en la disposición transitoria 2.<sup>a</sup>: "Los actos celebrados bajo el régimen de la legislación anterior y que -- sean válidos con arreglo a ella, surtirán todos sus efectos -- según la misma.... En su consecuencia, serán válidos los testamentos.... que se hubiesen otorgado o escrito antes de regir el Código.

#### VISION FISCAL.

No cabe establecer un total paralelo entre el Código Civil y la legislación tributaria. Hemos visto que la regulación sustantiva se inclina hacia el criterio de la irretroactividad como norma general. Pero la legislación de los impuestos de sucesiones y transmisiones oscila entre la retroactividad y la irretroactividad.

El arranque del texto refundido de la Ley y tarifas es francamente irretroactivo. Así resulta de la letra -- de la disposición transitoria 1.<sup>a</sup>: "Los preceptos de esta --

Ley serán de aplicación a los actos y contratos causados o celebrados a partir de 1 de julio de 1.964".

Pero a continuación la Ley se inclina a favor de la retroactividad como medida sancionadora: "Se aplicarán igualmente los preceptos de esta Ley a los actos y contratos causados o celebrados con anterioridad a 1 de julio de 1.964 que se presenten a liquidación fuera de los plazos reglamentarios o de las prórrogas que hubiesen sido concedidas, siempre que en virtud de sus disposiciones hayan de practicarse liquidaciones de cuantía superior a las que fueren procedentes según la legislación anterior",

PROBLEMATICA FISCAL DE LA DISPOSICION TRANSI  
TORIA 13 DEL CODIGO CIVIL.

Según la Disposición Transitoria 13 del C.C.: "Los -  
casos no comprendidos directamente en las disposiciones ante--  
riores, se resolverán aplicando los principios que les sirven  
de fundamento".

Esta regla es sumamente lógica. Ella misma parte de  
estimar que en las disposiciones anteriores están regulados to  
dos o casi todos los supuestos que pueden presentarse en materia  
de cambio de leyes en el tiempo. Así parece reconocerlo al re-  
ferirse a "los casos no comprendidos directamente...". Es decir,  
directa o indirectamente toda la normación transitoria está abar  
cada por las 12 disposiciones precedentes. Y si una determinada  
cuestión no estuviese compendida directamente, al menos, por in  
ducción podría entroncarse en ellas. Por ello se resolverá "apli  
cando los principios que les sirven de fundamento" y cuyos prin  
cipios, sin duda alguna, se obtendrán de las normas de dichas -  
disposiciones, cuyo alcance, por ello, es superior al que se de  
riva de los casos en ellas expresamente consignados.

La Disposición Transitoria 13 se refiere a los "casos"  
no comprendidos "directamente" en las disposiciones anteriores.  
La palabra "caso" hace pensar en concretos supuestos de hecho.  
Por ello parece referirse preferentemente esta Disposición Tran  
sitoria a las reglas especiales contenidas en las Disposiciones  
transitorias números 5 al 12, que son las que también se refie  
ren a "casos" o concretos supuestos. Porque las cuatro primeras

disposiciones son muy generales, tanto que no parecen pensadas para "casos" concretos. Aplicar a estos casos "los principios que sirven de fundamento" a las anteriores Disposiciones transitorias es tanto como invocar el procedimiento de analogía, por cuanto casos similares han de resolverse por normas de parecida enjundia jurídica. Aquí - está el quid de la problemática fiscal implicada en la Disposición transitoria 13.

Porque en materia del impuesto de transmisiones patrimoniales está rechazado, incluso para lo que sea favorable al fisco, el principio de analogía. A este respecto hasta con examinar la norma del artículo 13 del Texto Refundido, según el cual: "los actos y contratos no consignados expresamente en la tarifa se considerarán no sujetos al impuesto". Determinando asimismo el R.I.D.R. que puede instruirse un expediente de asimilación con objeto de declarar la sujeción de un determinado acto.

Lo que no cabe es aplicar por analogía disposiciones dictadas para actos especialmente tarifados a otros no incluidos en la reseña legal, a diferencia de lo que estuvo legislado hasta el año 1.947.

Anteriormente, ya la Ley General Tributaria, con

su superior normación, había denegado la aplicación de la analogía fiscal, en su artículo 24: "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones".

Por otra parte, la regulación transitoria del - Texto Refundido es tan hermética que prácticamente no da margen para ningún tipo de analogías. Consagrando una norma de franca retroactividad, al establecer que: "Los preceptos de esta Ley serán de aplicación a los actos y contratos causados o celebrados a partir de 1 de julio de - 1.964".

Y se cierra la regulación legal al preconizar la retroactividad de las normas nuevas más gravosas con respecto a los contribuyentes morosos en la Disposición Transitoria primera, párrafo 2º, del mismo artículo con una retroactividad de signo opuesto a la preconizada por la Disposición transitoria 3ª. del C.C., que preceptúa la aplicación del derecho nuevo a las situaciones antiguas en perfecta congruencia con el principio penal del "in dubio mitius", "in dubio pro reo".

## PERSONAS JURIDICAS. IMPOSICION SOBRE SUS BIENES

El impuesto de Transmisiones Patrimoniales se califica por la doctrina como el más jurídico dentro del sistema español. Incluso se le ha elevado a rango científico y se estructuran sus principios básicos. Nosotros creemos que estas afirmaciones hay que recibirlas con cierta cautela y que los pretendidos principios generales del impuesto deben ser sometidos a un criterio de relatividad. Para demostrarlo nos fijaremos en los soportes básicos del impuesto. Sus pilares los constituyen los conceptos de: 1º Acto sujeto, que determina el área fiscal y el ámbito del impuesto. 2º. En el lado negativo, la noción del acto exento, que establece la serie de negocios jurídicos que, por privilegio legal, escapan a la acción fiscal. 3º. Hay también un aspecto ecláctico en el punto intermedio entre el aspecto positivo de los actos sujetos y el aspecto negativo de los actos exentos, que comprende aquellos supuestos de operaciones jurídicas, que estarán sujetas o exentas según la clase de documento en que se hagan constar; y 4º. Constituye el último pilar del edificio fiscal, la noción de la persona obligada al pago del impuesto, concepto necesario, porque de la concreción de esta persona depende el que el Estado pueda hacer efectivos sus privilegios para el cobro de los impuestos.



Nosotros trataremos de demostrar la relatividad de estos principios básicos del impuesto, con lo que probaremos que el mismo está fundado sobre una tierra movediza, puesto que el reglamento del impuesto, con sus numerosas inexactitudes jurídicas y con sus repetidos cambios de criterio, da base suficiente para sostener una postura crítica exigente.

El artículo 44 del reglamento del impuesto, que matiza los actos sujetos no puede ser trasplantado al campo del impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas.

Tratándose de este último impuesto, propiamente no puede hablarse del acto sujeto. Y ello porque este tributo - grava a las personas morales por la simple circunstancia de tener un patrimonio. En la conservación de un conjunto de bienes, adscrito a un determinado sujeto, no hay ningún acto (ni ningún hecho) de desplazamiento patrimonial, porque para que éstos se den ha de intervenir la voluntad del hombre, encaminada a producir un cambio en el mundo jurídico.

Frente a este enjuiciamiento, nos encontramos con - que en el caso del título II del Texto refundido, por lo que se contribuye es por la circunstancia negativa de no haberse producido cambios jurídicos.

En cada año sucesivo se paga la cuota siempre que - la entidad conserve todo o parte de su patrimonio. Si enajena

los bienes se libera del pago. No hay, pues, acto jurídico sujeto. El acto jurídico, en el supuesto de que intervenga, lo que determina es no la sujeción, sino la exención. Por ejemplo en las compraventas. Si la sociedad realiza un acto jurídico (venta, donación...) lo que este hacer negocial acarrea no es la sujeción, sino precisamente la extinción de la obligación tributaria. Porque como en virtud de tales actos jurídicos los bienes pasan a pertenecer a otras personas, dejan de figurar en el patrimonio de la entidad gravada y desaparece, por tanto, el presupuesto de la sujeción.

El impuesto de personas jurídicas, tan emparentado en tantos aspectos con el de Transmisiones patrimoniales, discrepa abiertamente del mismo en el punto crucial del nacimiento de la obligación tributaria. Para este último tienen transcendencia los movimientos de riqueza (se llama impuesto de -- transmisión de bienes); para aquel otro la estabilidad de la misma. No grava tampoco los hechos físicos (verbigracia, la muerte), sino una situación de hecho: la fijeza de la posesión o de la titularidad de unos bienes.

El fundamento de este impuesto confirma la misma idea. Se les exige a las personas colectivas, que no mueren físicamente, y cuyo patrimonio, por tanto, no es susceptible de transmisión hereditaria. Es decir, que se pensó en la continuidad patrimonial. En que no se producirá ningún acto traslativo, ni siquiera el hecho (la muerte) a que alude el artículo 44 del reglamento.

Resulta, pues, inaplicable en materia de este impues-  
to la norma del artículo 44 del reglamento.

Lo cual no constituye ninguna anomalía, puesto que " existe la invocación a las normas del impuesto de transmisio-  
nes patrimoniales para todos los supuestos en los que tales re-  
glas no resulten modificadas por las especiales del impuesto so-  
bre los bienes de las personas jurídicas. Y éste es uno de esos  
casos en los que no es dable cobijarse al amparo de la regula-  
ción del título I del libro segundo de los impuestos sobre las  
sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales.

Al definir el hecho imponible, el artículo 48 del Tex  
to refundido establece que estarán sujetos al Impuesto el domi-  
nio de los bienes y los demás derechos reales que recaigan so-  
bre los mismos, pertenecientes a Asociaciones, Corporaciones,-  
Fundaciones y demás personas jurídicas que tengan personalidad  
propia e independiente y que no sean susceptibles de transmi-  
sión hereditaria, ya directamente, ya por medio de las accio-  
nes o títulos representativos de participación en el haber so-  
cial.

"A las personas jurídicas"

En principio, pues, a todo género de asociaciones.  
Sociedades civiles, mercantiles, asociaciones sujetas a la -  
ley de 1.887, instituciones...

"Que tengan personalidad propia". Si son auténticas personas jurídicas habrán de tener personalidad. En caso contrario, se tratarían de meras comunidades de bienes.

"Y cuya propiedad o derechos no sean susceptibles - de transmisión hereditaria".

Aparte de los derechos dominicales que puede ostentar la asociación sobre toda clase de bienes muebles o inmuebles, le pueden estar atribuidos un conglomerado de otros derechos: usufructos, arrendamientos, superficies, concesiones, propiedad industrial, expectativas...

Ninguno de estos derechos puede ser transmitido hereditariamente por la sociedad.

La herencia es una sucesión universal. La sucesión "mortis causa" es la sustitución de una persona en los derechos transmisibles de otra.

¿Cuales son los derechos transmisibles de un socio?  
Sus derechos sociales: el derecho a participar en la gestión - de la sociedad, el derecho a participar en los beneficios, el derecho a la cuota de liquidación...

Es decir, que, por ejemplo, en una Sociedad Anónima se sucede en las acciones que detentaba el causante. Son éstos los títulos en los que se concentran los derechos a que antes

aludíamos.

¿Se sucede en los bienes corporales o incorporales que integran el patrimonio social?.

No. Si se adquiriese por el heredero del socio muerto el derecho a una participación concreta en el acervo social nos hallaríamos ante un supuesto de comunidad de bienes, no - ante una propia persona jurídica.

La persona social tiene un patrimonio de destino. Se trata de un conjunto de bienes adscrito al cumplimiento del fin social. Que pertenece a la sociedad como persona diferenciada de los socios.

El patrimonio pertenecería a los socios si la entidad creada no tuviese personalidad jurídica. Es decir, si fue se una comunidad de bienes.

En la comunidad un derecho o un conjunto de derechos están atribuidos a una pluralidad de individuos, perteneciendo les en común. Hay, pues, necesariamente varios sujetos. En una asociación hay un solo sujeto: la persona jurídica.

Esta, como ente encaminado a la satisfacción de los fines permanentes de los hombres, tiene una vigencia temporal indefinida. Vive más que las personas físicas; subsiste, pese

a la muerte de sus miembros. Por ello no puede hablarse de -  
suceder a una persona moral porque muera uno de sus elementos  
Ella sigue viviendo y "viventis non datur hereditas".

Cuando muere un socio su causahabiente no hereda una  
cuarta, una octava parte del patrimonio social. Hereda la cua  
lidad de socio. Que le confiere un derecho sobre el capital de  
la sociedad pero no una parte de ese capital.

Por ello creemos que los derechos de una sociedad -  
no son susceptibles de transmisión hereditaria en ningún caso  
Por ello, si aceptáramos la terminología del Texto refundido,  
en ningún supuesto podría tener posibilidades de aplicación -  
el impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas

DISTINTOS TIPOS TRIBUTARIOS PARA LOS BIENES MUEBLES Y  
PARA LOS BIENES INMUEBLES.

La aplicación de distintos tipos tributarios para los bienes muebles y para los inmuebles nos parece injustificada.

¿Por qué se mantiene la distinción fiscal? Se pretende justificar con argumentos de vejez. Parece ser que hay que mantener la distinción porque ya lo establecieron las primeras leyes del Impuesto. Es como si en el siglo pasado los jurisconsultos hubieran defendido la esclavitud, basados en que era una de las instituciones de más rancio abolengo de la Humanidad.

Sólo parece seria la fundamentación de la distinta -tarifa si se piensa en que los bienes muebles son susceptibles de mayor densidad circulatoria y que, por tanto, no deben soportar el mismo tipo de los inmuebles, más parcos en transferencias.

El argumento parece tener fuerza. Sin embargo no creemos que un buque o una aeronave se transfieran con más frecuencia que los predios rústicos en aquellas comarcas de esplendor económico.

Que la distinción entre bienes muebles e inmuebles es artificial a efectos del impuesto lo demuestra el mismo Rgl. no distinguiendo, sino aplicando una tarifa uniforme a los bienes muebles e inmuebles, cuando de transmisiones lucrativas se trata.

También podemos encontrar apoyo para nuestra argumentación en la doctrina y en las legislaciones extranjeras. Así, por ejemplo, y en la materia referente a la velocidad circulatoria de los bienes muebles, en la legislación inglesa se da un trato de favor a los bienes transmitidos dos veces al menos en un período de cinco años. En algunos Estados de Norteamérica - se establecen análogos temperamentos para el supuesto de que se sucedan dos transmisiones hereditarias en un período bienal. Algo parecido, mediante el establecimiento de bonificaciones, - se admitió en Alemania.

Witti di Marco cree que el impuesto influye en la - elección de las inversiones del capital ahorrado, induciendo a los contribuyentes a preferir las que mejor se sustraigan a la imposición, que son las de carácter inmobiliario. Esta distribución del ahorro es antieconómica, porque no pretende el máximo rendimiento, sino que se encauza hacia la evasión fiscal. - Es decir, --como afirma Porpeta-- que los bienes inmuebles, cuya ocultación es casi imposible en los países de buen Registro resultan prácticamente más gravados que los muebles.

-----ooo0ooo-----



## DETERMINACION DE LA BASE O VALOR DE LOS BIENES TRANSMITIDOS

Base imponible.- Viene perfectamente determinada en el artículo 8 del Texto refundido en estos términos: "El Impuesto recae sobre el verdadero valor que los bienes y derechos tuviesen el día en que se celebró el contrato o se causó el acto sujeto al mismo..."

La alusión al "verdadero valor" nos hace pensar insoslayablemente en la comprobación de valores. ¿Cómo se conoce el verdadero valor de algo, cómo se sabe si es verdadero el valor declarado por interesados? Mediante la práctica de ciertas pruebas previstas en la misma Ley. Pruebas que se canalizan en el expediente de comprobación. En cierta medida la comprobación de valores podría hacerse coincidir con el régimen de estimación objetiva, que se puede utilizar para determinar la base tributaria. De la misma forma el valor declarado vendría a representar el régimen de estimación directa.

Hay que atender al valor que los bienes tuviesen el día en que se celebró el contrato o se causó el acto sujeto. Se apoya, pues, la acción fiscal en el contrato celebrado o en el acto causado.

La disposición que comentamos contrapone los actos y contratos. Innecesaria diferenciación, ya que los contratos son actos jurídicos. Hubiese estado más acertado si hubiese distin-

guido entre hechos y contratos. El hecho jurídico es el género próximo del que el acto jurídico es la diferencia específica. Y a su vez dentro de los actos jurídicos (caracterizados por la intervención de la voluntad humana) figuran los contratos.

Por eso resulta más correcto jurídicamente diferenciar los hechos (en los que no es necesario que intervenga la voluntad humana) y los contratos (en los que por definición ésta tiene que mediar).

No criticamos el precepto por mera sutileza jurídica. Si censuramos su redacción es porque con la dicotomía "acto-contrato" se relaciona la posteriormente establecida de "causados o celebrados".

"Causado" es lo que reconoce una causa. Y la causa de un efecto jurídico puede ser un acto, un contrato o un hecho jurídico.

La terminología usual refiere el verbo causar y los vocablos de él derivados a los límites de la transmisión "mortis causa".

Se habla de causante y causahabiente aludiendo al de "cuius" y al heredero.

Sin embargo, y prescindiendo del valor jurídico usual de las citadas expresiones, lo cierto es que lingüística y filo

sóficamente puede hablarse del "contrato causado". Causante sería el transmitente, y el causahabiente, el adquirente.

Históricamente esto parece tiene un apoyo doctrinal - en la escuela de los glosadores italianos.

En la Edad Media se generalizó la teoría del título y del modo de adquirir. El título (contrato, negocio jurídico) era la causa remota. El modo (tradición, entrega) era la causa próxima.

Claro que, según esto no sería muy ortodoxo hablar del "contrato causado". Porque si el contrato es la causa no puede ser a la vez el efecto o lo causado. Lo "causado" será la adquisición del dominio o Derecho real o la creación de un vínculo - obligatorio.

b) Base liquidable.- Viene definida por el artículo 53 de la Ley General Tributaria. Se refiere a ella también el artículo 8 del Texto refundido, según el cual: "El impuesto recae - sobre el verdadero valor de los bienes... con deducción de las - cargas o gravámenes que disminuyan realmente su capital o valor".

El artículo 7º del Texto refundido ofrece una extensa y detallada exposición de la forma de determinar la base en cada uno de los veintiun supuestos que comprende. Recomendamos su lectura directa en el texto legislativo ante la imposibilidad - de reproducirlos aquí por su desmesurada extensión. Nos limitaremos, en mirada sintética sobre la regulación legal, a extraer unas consideraciones generales sobre el tema. Con este propósi-

to examinaremos también el artículo 117 del Texto refundido bá  
sico en materia de estimación objetiva:

"La Administración practicará la comprobación del va  
lor de los bienes y derechos transmitidos". Para llegar a la -  
perfecta inteligencia de lo que sea la comprobación, conviene  
tener en cuenta que sujetos al impuesto de transmisiones. Se -  
les afecta por la consideración de que encierran más o menos -  
directamente, un incremento de riqueza.

Esto vale tanto como decir que no todos los concep-  
tos tarifados ni todos los actos liquidables son susceptibles  
de comprobación administrativa.

Los que no pueden catalogarse como actos de disposi-  
ción en sentido estricto, aquéllos en los que no haya el doble  
juego del valor en uso y en cambio, el confronte entre precio  
y valor, no serán materia apta para el resorte comprobador.

En esta idea nos confirma el artículo 7º del Texto  
refundido. Este precepto contiene las normas sobre determina-  
ción de la base. En sus primeros apartados, referentes a las  
transmisiones, se dice que la base estará constituida por el  
valor comprobado, si es mayor que el declarado, o por este --  
último en caso contrario.

Luego se mencionan otros muchos supuestos en los que no juegan para nada los conceptos de valor declarado y comprobado.

Es el caso de las hipotecas, el de los préstamos, el de las fianzas, el de los arrendamientos, de los contratos de obra sin suministro de materiales, en los que no se transmite ningún bien concreto sino el resultado del trabajo..(1).

Ello es lógico. Si una hipoteca garantiza un préstamo de cien mil pesetas, aparte de que no hay otro medio de valorar la obligación que lo manifestado por las partes en el contrato, es lo cierto que la mayor seguridad de que la estimación ha sido exacta está en la misma escritura, constitutiva del derecho de garantía. El acreedor quiere estar seguro de que se le restituirá lo mismo que entregó. Y pondrá especial cuidado en que se le reintegre totalmente y que el bien ofrecido en garantía cubra el monto del principal y de los accesorios.

Hay otros varios números en el artículo 7º (usufructos) en los que se sobreentiende la comprobación lógicamente, por -- cuanto tales derechos dependen de la valoración que se dé al -- pleno dominio del bien (valor naturalmente comprobado). Al fin y al cabo son derechos limitativos de la plena propiedad.

- (1) Si bien generalmente estos contratos de arrendamiento de -- obra, estarán sujetos al impuesto de tráfico de empresas.

Las ideas que anteceden son necesarias para evitar confusiones. CARRALERO, después de definir los conceptos de valor - declarado y comprobado, afirma que la base liquidable será el -- que arroje mayor cifra entre estos dos vehículos de apreciación.

No estamos de acuerdo. Ya que hay casos en los que la necesaria determinación de la ley, con objeto de unificar criterios, de lo que ha de entenderse por base liquidable, con respecto a cada derecho típico, no supone que se haya seguido, para - establecerla, el binomio comparativo valor declarado - valor -- comprobado.

Comienza el artículo 8º por una declaración de alcan- ce general. Será base el valor que los bienes o derechos tuvieran el día en que se celebró el contrato o se causó el acto. ¿Se -- cumple de verdad esta norma?. En las reglas referentes a la hi- poteca, no parece la ley muy acorde con este postulado.

En efecto. El valor de esta garantía inmobiliaria se situó en la suma del principal, intereses asegurados y demás responsabilidades que afronte la finca gravada. Seguramente el le- gislador fiscal establece que la base en materia de hipotecas es tará constituida por el principal y tres años de intereses. Si - no consta expresamente el importe de la cantidad asegurada en reuerdo a la ley hipotecaria, que considera que la afección hipo- tecaria se extiende a garantizar frente a tercero, además de la obligación básica, los intereses de los dos últimos años trans- curridos y la parte vencida de la anualidad corriente.

Por otra parte, la Ley Hipotecaria no garantiza tres años de intereses, ya que "la parte vencida de la anualidad corriente" a que alude el artículo 114 de la Ley Hipotecaria puede extenderse sólo a los intereses de algunos días de este tercer año.

Dígame lo que se quiera, "en el momento de la celebración del contrato" la hipoteca no vale todo lo expuesto,

Los frutos del dinero son los intereses. Constituyen éstos unos frutos civiles, y, por tanto, conforme al Código civil se entienden devengados día a día.

El dinero es una cosa fructífera (por ejemplo, son -- frutos los intereses de una suma prestada). Para hacerlo fructificar basta con el transcurso del tiempo. --El tiempo es la semilla del dinero.-- Por ello mientras aquél no pasa, el crédito sólo vale la cuantía del principal.

El día de la celebración del contrato la hipoteca debió valorarse sólo por el importe de la obligación principal garantizada. Más acertada resultaba por esto la Ley del Timbre, -- que excluía de la base los intereses y demás accesorios.

Los intereses representan una expectativa. Se devengarán en tanto en cuanto la obligación subsista y en proporción --

al tiempo que media desde la constitución hasta la extinción de la relación garantizada.

Por ello, tal vez fuese más justo que liquidar inicialmente tres años de intereses, aplicar a estos créditos accesorios la norma contenida en el artículo 7 del Texto refundido. Es decir, aplazar la liquidación hasta que se llegase a saber la cantidad exacta de los intereses devengados a favor del acreedor.

Estas normas son complementadas por el artículo 7º del Texto refundido, a cuyo tenor si un gravamen no se reputa fiscalmente como carga, el importe del mismo no puede deducirse del precio en las transmisiones onerosas.

Para la Hacienda —pues este prejuicio le reporta estupendas ventajas económicas— es muy cómodo presumir que la hipoteca no existe. Y esta es la verdadera presunción -- "juris et de iure", que establece el artículo 8 del Texto refundido.

El Texto refundido ordena agregar al precio el importe de las cargas no deducibles (por ejemplo, las hipotecas).

En gracia a la justicia lo procedente sería que, ya que el Texto refundido obliga a integrar la base para obtener su participación sobre un valor acrecido, sin permitir tener en cuenta el gravamen, consintiese, al menos, el le-



gislador en aplicar al pago, como anticipo del mismo, lo que ya satisfizo el acreedor al constituirse la hipoteca.

Creemos que es preciso distinguir entre lo que pudiéramos llamar valor económico y valor jurídico de la finca.

Si una finca vale 1.000.000 de pesetas y para garantizar una deuda del propietario se impone sobre ella una hipoteca de 400.000 pesetas, esto no quiere decir que el valor de la finca ha quedado reducido a 600.000 pesetas. La finca económicamente seguirá valiendo 1.000.000 de pesetas. Su apreciación agrícola, forestal o industrial se mantendrá en tanto en cuanto subsistan idénticas sus fuentes de riqueza. El hecho de que sobre una finca exista una hipoteca no afecta al rendimiento económico de la misma. Su productividad, su renta, subsistirá incólume, cosa que no ocurriría si hubiese experimentado una merma de valor. Si una explotación pecuaria renta un 10 por 100, la cantidad rentable disminuirá si decrece el capital productivo. Y si la hipoteca disminuyese el valor de los bienes hasta la cifra de 600.000 pesetas la renta descendería desde 100.000 a 60.000, cosa que no ocurrirá en la realidad.

Pero la hipoteca contiene una amenaza contra los bienes que puede llegar a causar indudables molestias a todo posible adquirente.

Por ello disminuye lo que podríamos llamar el valor jurídico de la finca. De ahí que operando psicológicamente sobre los adquirentes les induzca a tener en cuenta el gravamen y a exigir el descuento, la retención del importe del crédito hipotecario. El Texto refundido considera que las hipotecas no son cargas. Se basa en que según el artículo 8 las hipotecas no afectan a los bienes ni están directamente impuestas sobre los mismos, ni disminuyen su valor. Es inexacto negar a las hipotecas las dos primeras notas, que por definición les son aplicables, bastando para confirmarlo con leer la noción legal del artículo 105 de la Ley Hipotecaria. En cuanto a si disminuyen el valor de los bienes no puede afirmarse con la generalidad con que lo hacen los tratadistas de Derecho - Fiscal. Ya lo hemos dicho antes. El valor real, auténtico, - económico no lo alteran. Pero sí, en cambio, el que hemos llamado valor jurídico.

Los autores, y principalmente RODRIGUEZ VILLAMIL, justifican el que la hipoteca no se considere como carga, basándose en la circunstancia de que a este derecho real le - falta el requisito de disminuir realmente la estimación de - los bienes (uno de los tres exigidos por la definición del artículo 8). Opinan que la hipoteca, a diferencia del censo, no disminuye el valor de los bienes.

Pero ¿a qué valor se refieren? ¿Al valor en uso o al valor en cambio? Por lo que respecta al primero tal vez tengan razón los comentaristas. Pero tratándose del valor -

en cambio, nos parece erróneo su criterio . Y ello resulta anómalo, porque este último es el que verdaderamente puede interesar al legislador fiscal. El impuesto grava los actos de circulación de riqueza. Tanto que se llama de transmisión de bienes. Los liquidadores (respetando siempre su obligación de atender el mayor valor comprobado de los bienes) normalmente tendrán en cuenta este valor actualizado, en movimiento, no aquel valor en uso, estático y algo petrificado.

Si nos fijamos en el valor en cambio hay que admitir que indudablemente la hipoteca afecta al valor o estimación de los bienes por la circunstancia de que el adquirente rebajará o descontará el importe de la hipoteca. Y así lo -- confirma actualmente el Texto refundido (artículo 8º) cuando dice que las hipotecas y las prendas suponen únicamente una minoración en el precio a satisfacer.

---ooo0ooo---

LOS CONTRATOS SOBRE SERVICIOS PUBLICOS, CIVIL Y  
TRIBUTARIAMENTE CONSIDERADOS

Según el artículo 336 del Código civil, tienen la consideración de cosas muebles los contratos sobre servicios públicos.

Los contratos son consensuales, reales y formales. Para los consensuales, el artículo 1.254 del Código civil dispone que - "el contrato existe desde que una o varias personas consienten en obligarse respecto de otra u otras a dar alguna cosa o prestar algún servicio"

En este concepto, equivaliendo al contrato el consentimiento indudablemente, éste no puede merecer la conceptualización de cosa, ni mueble ni inmueble, porque es algo intangible.

Por tanto, el artículo 336 del Código civil indudablemente se refiere a los contratos formales. Al documento en que consta ese contrato sobre servicios públicos. Lo confirma el Derecho administrativo, que considera los contratos sobre servicios públicos como eminentemente formales.

Tratándose de servicios públicos, el negocio jurídico más generalizado es la concesión. Hasta tal punto, que las más recientes construcciones doctrinales atribuyen a las concesiones administrativas de obras o de servicios públicos naturaleza contractual.

Esta identificación jurídica entre concesión y contrato, trasplantada al terreno fiscal puede plantear algunas dificultades de aplicación.

En efecto, según la tarifa aplicable a las transmisiones patrimoniales "inter vivos", pudieran aplicarse tipos de tributación discrepantes.

a) Partiendo de lo establecido en el artículo 336 del Código civil que considera cosas muebles los contratos sobre servicios públicos, y admitida la realidad contractual de las concesiones administrativas, habría que pronunciarse por lo establecido en el número 4 de la tarifa, según el cual debe pagar al tipo del 4 - por 100 la constitución y transmisión de derechos reales sobre bienes muebles.

La concesión administrativa aboca a una situación real - oponible "erga omnes". Basta recordar a este respecto la definición de Roca Sastre, según el cual la concesión es el acto por el cual se constituye un derecho subjetivo de explotación exclusiva y recayente directamente sobre una cosa mueble (según la asimilación establecida por el artículo 336 del Código civil).

b) Sin embargo, no se concilia con esta interpretación - lógico jurídica lo establecido en los números 23 y siguientes de la tarifa.

Veamos los distintos supuestos:

Núm. 23. Las concesiones administrativas (como lo son los contratos sobre servicios públicos cuando revisten forma de concesión) cuando sean a perpetuidad o sin tiempo determinado o no revertibles, contribuirán al tipo del 2,30 por 100.

Núm. 24. La transmisión de estas concesiones, al 3,40 por 100.

Núm. 26. Las concesiones administrativas cuando sean temporales o revertibles, al 1,40 por 100.

Núm. 27. La transmisión de esta clase de concesiones, al tipo del 1,20 por 100.

La solución fiscal que hemos apuntado inicialmente con la letra a), en virtud de la cual habría que aplicar el tipo más elevado, podrá tener aplicación en el supuesto de los contratos sobre servicios públicos que no se formalicen como concesiones, pues cuando revisten esta última forma han de sujetarse a la tributación especial y más benigna señalada en los números 23 y siguientes.

## **LOS ACTOS NO SUJETOS REFLEJOS DENTRO DE LOS ACTOS JURIDICOS EN GENERAL.**

El artículo 100 del Texto refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales contiene dos primeros apartados - de difícil conciliación. El apartado 1., delimitador del hecho imponible, contiene la enumeración alfabética de los actos sujetos.

El apartado 2. contiene una declaración fiscalmente exótica. Dice, literalmente: "No estarán sujetos al Impuesto - por Actos Jurídicos Documentados los actos a que se refiere el número anterior (que es el que describe los actos que sí están sujetos) cuando lo estén por los Impuestos Generales sobre las Sucesiones, sobre el Tráfico de las Empresas, sobre Transmisiones Patrimoniales inter vivos o sobre el Aumento de Valor de las fincas rústicas y urbanas."

Este apartado 2. viene a configurar lo que podríamos denominar el acto no sujeto reflejo, por cuanto que la no sujeción al tributo de determinada figura jurídica deriva no de la determinación negativa de la materia imponible, sino del hecho de que determinado acto pueda estar a la vez sujeto a los otros impuestos mencionados. Se trata por ello de una no sujeción "a posteriori" o de segundo grado, porque inicialmente los actos están sujetos.

Este apartado 2. lo que constituye es una cláusula - de salvaguardia que pretende evitar la doble imposición.

Como decimos, el número 2. del artículo 100 del Texto Refundido nos depara un acto no sujeto reflejo. No es un supuesto directo de no sujeción, porque en el número anterior del mismo precepto se ha proclamado la sujeción de algunas figuras (con<sup>u</sup>ciones, autorizaciones,...) que luego, por retroceso, se convierten en actos no sujetos. Un refuerzo posicional es el que engendra la paradoja de que lo sujeto se convierta en no tributable.

Todo se produce porque la Ley ha elaborado un acto sujeto-sujeto, es decir, doblemente sujeto. Un acto gravado por dos impuestos a la vez (el de Transmisiones Patrimoniales y el de <sup>-</sup>Actos Jurídicos Documentados); y como en la vía de los principios jurídico fiscales una doble imposición constituye algo contra natura, por ello, a la postre, una actividad que inicialmente se estrena con la gravitación de un doble tributo, concluye con el signo opuesto de la liberación impositiva.

Por ello decimos que la Ley nos depara, por reacción, un acto no sujeto reflejo. Porque la franquicia brota no con espontaneidad normativa, sino como resultado del juego de mecanismos concatenados.

Pero los resultados a que llega el legislador son desmesurados y antifiscales, precisamente por la confusión poco técnica de encasillar en el mismo bando a los actos exentos y no a los sujetos. Y es que el número 2 del artículo 100 predica la



no sujeción al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados para los actos sujetos a los otros impuestos, aunque gocen de exención. Es precisamente por esta generosidad dual por la que decimos que el legislador se ha precipitado en un vértigo exonerador. Por cuanto los resultados no se adecuan a las premisas fiscales. Una cosa es tratar de evitar la doble tributación y otra muy distinta arribar a una inexplicable doble falta de imposición. Porque si un acto, en cuanto a su tuétano jurídico consigue una liberación tributaria, no hay razón para que también se beneficie de la exoneración adjetiva, que constituye la justificación del impuesto litúrgico de los actos documentados. Por otra parte, la doctrina de este precepto discrepa con lo establecido en el número 38 de la tarifa.

Del número 2. del artículo 100 puede desprenderse otra consecuencia, y es la del carácter secundario del gravamen por actos jurídicos documentados. Cuando confluyen sobre un mismo negocio jurídico los acentos tributarios de dos impuestos diferentes, el tributo regulado en el título III del libro II del Texto refundido de 6 de abril de 1.967 se repliega a la retaguardia fiscal y deja que sean los impuestos sustantivos los que perfilen la correspondiente exacción. Lo cual resulta ortodoxo si se tiene en cuenta el carácter adjetivo de este tributo, heredero del antiguo timbre, aunque se le haya querido injertar alguna savia sustantiva. Por tanto, se establece una especie de jerarquía en la exigibilidad fiscal, relegando a un segundo término al tributo más adjetivo.

Podemos exhibir algunos supuestos de teórica doble sujeción al Impuesto de Transmisiones y al de Actos Jurídicos Documentados. Son los gragmentos de hecho imponible a que se refieren las letras a), c) y g) del apartado 1. de este mismo artículo 100. La letra a) sujeta a gravamen "las resoluciones de la jurisdicción ordinaria civil", y el artículo 54 del Texto refundido somete a tributo en su número 2. a "la constitución, reconocimiento, modificación, prórroga, transmisión y extinción por acto judicial de toda clase de derechos reales"; y la constitución, transmisión..... de derechos por acto judicial se patiza precisamente a través de una resolución de la jurisdicción ordinaria civil subsiguiente al ejercicio de las oportunas acciones.

La letra c) grava las concesiones, autorizaciones, licencias y permisos, coincidiendo con el número 8 del artículo 54, que sujeta a las concesiones administrativas y su transmisión. El artículo 61 cierra el círculo de la materia imponible considerando que las autorizaciones son concesiones.

El apartado g) grava la documentación notarial, y es precisamente en los instrumentos públicos donde se cobijan la mayor parte de las figuras sometidas a tributo por el Impuesto de Transmisiones (ventas, permutas, donaciones, préstamos, arrendamientos, sociedades....).

Como la dogmática legal es defectuosa, tanto en la norma del apartado 2 del artículo 100 como en el número 38 de la T rifa, se ha producido cierta desorientación en las oficinas ges

toras, que se inclinan hacia un cierto simplismo pragmático. Y son muchos los liquidadores que en presencia de una escritura pública, si no ha satisfecho el Impuesto de Transmisiones, se inclinan a exigir el tipo del número 38 (de no ser aplicable el número 37) de la Tarifa por Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, obedeciendo al esquemático argumento de que lo que no paga por un tributo, tratándose de la documentación notarial, debe contribuir por el otro.

Es decir, se trata de que toda escritura notarial que tenga por objeto cantidad o cosa valuable susceptible de ser determinada no escape a la exacción impositiva. Sin embargo, este proceder no es correcto. Porque como acabamos de ver, el apartado 2. del artículo 100 prevé que un acto documentado no esté sujeto al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, aun estando exento del Impuesto de Transmisiones. Lo que significa que no contribuye ni por uno ni por el otro impuesto; que sale incólume de la visita a las Oficinas gestoras, dando un mentís al pragmatismo de quienes afirman de que si no paga por un impuesto debe pagar por el otro.

Al fin, y a la postre, el pago es la consecuencia de la liquidación. Pero sólo se liquida lo que está sujeto. Y hay actos reflejos que no están sujetos a ninguno de los dos tributos. Por tanto, no deben pagar ninguna liquidación.

=====

LAS ESCRITURAS QUE CONTIENEN ACTOS DECLARADOS  
NO SUJETOS A OTROS IMPUESTOS INDIRECTOS.

=====

El número 15 del artículo 101 del Texto refundido del Impuesto de Sucesiones y Transmisiones declara exentas del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con "viviendas de protección oficial", declarados exentos o no sujetos a los impuestos sobre transmisiones patrimoniales "inter vivos", sobre aumento de valor de las fincas y urbanas o del -- Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

Es lógico que el precepto se refiera a las escrituras públicas, es decir, a una forma de la documentación pública, porque se trata de un impuesto instrumental que grava no los actos sustantivamente considerados, sino la expresión formal de los mismos, como denota su misma denominación de "Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados."

La norma se refiere a "las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos y contratos". El vocablo formalizar tiene una significación jurídica muy trasparente, denotadora del valor vehicular o instrumental de la palabra. Formalizar es dar forma ante el derecho a algún acto que siendo válido se presenta desnudo, es decir, sin la vestidura adecuada para la producción de determinados efectos jurídicos. Los actos y contratos que se formalizan pueden ser perfectamente válidos, pero adolecen de alguna formalidad que puede ser necesaria para la consecución de finalidades concretas. Piénsese, por ejemplo, en una escritura

de declaración de obra nueva. La declaración de obra nueva no es en sí misma considerada un contrato, sino que constituye un acto rigurosamente unilateral que, sin embargo, es consensual a la previa realización de una actividad convencional. La declaración de obra nueva subsigue en muchas ocasiones al perfeccionamiento y ejecución de un contrato de arrendamiento de obra. El arrendamiento, en cualquiera de sus modalidades, constituye un contrato consensual que se perfecciona por el consentimiento de las partes. Y aunque el artículo 1.280 del Código civil en su último párrafo establezca que deberán hacerse constar por escrito los contratos en que la cuantía de las prestaciones de uno o de los dos contratantes exceda de 1.500 pesetas, lo cierto es que esta exigencia tiene unos perfiles probatorios no muy vinculantes en la realidad jurídica.

En la realidad, el contrato de obras se concluye o puede concluirse verbalmente con mucha frecuencia. Pero directamente este mismo contrato, o bien su secuela instrumental, que constituye la declaración de obra nueva, a veces deben consignarse en escritura pública para poder conseguir algunas finalidades jurídicas. Por ejemplo, para conseguir el acceso al Registro de la Propiedad de determinadas construcciones con objeto de que los folios inmobiliarios describan una finca no en la situación anterior a la construcción, de simple superficie de terreno, sino que constaten de una forma más congruente, con la realidad jurídica, las edificaciones afectadas.

Y aquí tendríamos una escritura pública encaminada a formalizar, es decir, a dar forma a un acto o contrato (el de obra) que, sustantivamente, podía ser perfecto antes de consumar se la prueba documental, que viabiliza la constatación registral de la obra realizada.

La parte verdaderamente enjundiosa del número 15 del artículo 101 la constituye el inciso que exime las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial, declarados exentos o no sujetos a los otros impuestos.

Pero el tratamiento de los actos exentos o no sujetos por los otros impuestos no es similar, sino diametralmente opuesto. Parece inducir a la idea contraria la forma de estar redactada la norma, porque al utilizar la disyuntiva o entre las palabras exentos o no sujetos, pudiera producir el espejismo de hacer pensar que se trataba de situaciones similares. Pero no es así. El régimen jurídico de la exención o de la no sujeción es totalmente discrepante.

Los actos se declaran exentos o no sujetos por la Oficina gestora correspondiente. Hay una primera declaración de las exenciones de tipo genérico que la verifica el mismo legislador, según resulta, por ejemplo, de este mismo artículo 101 del Texto refundido. Y hay una segunda declaración de exención que verifica en cada caso concreto el liquidador del impuesto, haciendo constar su calificación al pie del documento correspondiente.

En materia de actos no sujetos sólo se produce una declaración del segundo tipo indicado, manifestada por la oportuna nota puesta en el documento por la Oficina liquidadora competente. Pero no existe una declaración enunciativa de supuestos de no sujeción realizada con carácter general por el propio legislador. Porque la gama de actos no sujetos sería interminable, en cuanto que la constituirían todos los negocios jurídicos que no encajen en el hecho imponible de un concreto tributo. A este respecto contiene una vaga proclamación el artículo 13 del Texto refundido, según el cual "los actos y contratos no consignados expresamente en las tarifas se considerarán no sujetos a los impuestos regulados en esta Ley".

Los actos sujetos al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales están contenidos en el artículo 54 del Texto refundido, que menciona taxativamente a las transmisiones por actos "inter vivos" de bienes y derechos, a los actos jurídicos referentes a los derechos reales, a los negocios relacionados con las sociedades, a los préstamos, a las fianzas, a los arrendamientos, a las pensiones y a las concesiones administrativas. Pues bien, todos aquellos contratos que no puedan subsumirse en ninguna de estas figuras jurídicas constituirán actos no sujetos, por cuanto los actos no sujetos son los que tienen una naturaleza jurídico-tributaria distinta a la de los actos sujetos, discrepando de ellos en cuanto que no pueden incluirse dentro de su hecho imponible.

Por ello tiene plena lógica el que los actos no sujetos, por ejemplo, al Impuesto de Transmisiones, lo estén al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados. Téngase en -- cuenta que existe una regla jurídica de salvaguardia según la cual los actos jurídicos que están sujetos al Impuesto de Transmisiones, al de Aumento de Valor de las Fincas o al de Tráfico de Empresas, no pueden estar sujetos al tributo sobre los actos jurídicos documentados y viceversa. Ello constituye un reflejo de esa pulcritud fiscal que -- trata de evitar la doble imposición.

En este mismo sentido se pronuncia el número 38 de la Tarifa, que grava con el tipo del 0,50 por 100 a las escrituras que contengan actos o contratos no sujetos al Impuesto General sobre Sucesiones o a los otros tributos antes mencionados.

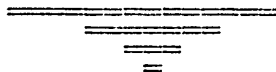
Por ello, una escritura de declaración de obra nueva podrá declararse exenta del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, por cuanto la misma no estará sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, debido a que la declaración de obra nueva no se adapta al troquel de ninguno de los actos mencionados en el artículo 54. La declaración de obra nueva se separa todavía mucho más del hecho imponible de los restantes tributos mencionados. Porque la -- declaración de obra nueva constituye un acto unila-- teral de carácter autónomos y perfectamente diferencia-



ble del antecedente contrato de obras que, por su parte, estará sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales o al de Tráfico de Empresas, según que el constructor se dedique o no habitualmente a la realización de actos análogos.

Desde este enfoque cobra toda su justificación la expresión legal de "escrituras otorgadas para formalizar actos". Porque el contrato de obras y la manifestación de obra nueva -- constituyen actividades jurídicas no necesariamente coincidentes. Por ello no se produce la doble imposición. El contrato de obras satisface la imposición correspondiente y la declaración de obra nueva está gravada por otro tributo distinto. Por eso la declaración de obra nueva completa la posición jurídica del propietario al permitirle formalizar algo que no podía conseguir con el simple contrato de obra.

Pero el número 15 del artículo 101 pierde toda lógica al eximir las escrituras públicas que formalizan actos referentes a viviendas protegidas, declarados exentos de los otros impuestos. Esta norma viene a consagrar una absurda doble exención que no puede tener ningún sentido, como tampoco lo tendría una doble - sujeción, que vulneraría la prohibición de la doble imposición.



Con respecto a las exenciones aplicables a las "viviendas de protección oficial" en materia del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, la regulación legal ha sido objeto de dos formulaciones diferentes. Inicialmente, el artículo 101, apartado 2, número 15, del Texto refundido de 6 de abril de 1.967 declaró

exentas del impuesto: "Las escrituras públicas de segregación, agrupación y agregación de terrenos que se destinen a la construcción de "viviendas de protección oficial"; las que se otorguen para la segregación de viviendas, locales de negocios, edificios y servicios complementarios acogidos a dicha protección; la división material de edificios y las agrupaciones de las respectivas viviendas destinadas a familias numerosas, y, en general, todas aquellas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con "viviendas de protección oficial" declarados exentos o no sujetos a los títulos I y II de este libro o del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas".

Con posterioridad, el Decreto de 27 de mayo de 1.968 modificó acertadamente la parte final del precepto en los términos siguientes: "... y, en general, todas aquellas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con "viviendas de protección oficial no sujetos a los títulos..."

La diferencia de redacción parece accidental y, sin embargo, tiene una gran evergadura jurídico-fiscal y nos sirve para aclarar si las declaraciones de Obra Nueva de viviendas de protección oficial están o no sujetas al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

La locución del Texto refundido de 1.967 era verdaderamente desafortunada. Hermenéuticamente se planteaba la vacilación de saber si el legislador, con poco rigor técnico, había utiliza-

do los vocablos "exentos o no sujetos" como si se tratase de términos sinónomos, dada la disyuntiva legal y sobre todo teniendo en cuenta el verdadero valor tributario de las palabras exento y no sujeto.

A la significación correcta de estos vocablos tenemos que remitirnos. Acto no sujeto es aquel que no participa de la naturaleza jurídico-tributaria del acto sujeto. El Texto refundido contiene una definición de tipo legal, en su artículo 13, cuando establece: "Los actos y contratos no consignados expresamente en las tarifas se considerarán no sujetos a los impuestos regulados en esta Ley".

Pero las tarifas no son otra cosa que la traducción cuantificada y porcentual, es decir, la expresión aritmética de lo que por cuota debe satisfacer cualquiera de los actos que es tán sujetos al impuesto. Por ello, para vislumbrar perfectamente cuáles sean los actos típicamente gravados, hay que acudir en ca da impuesto a las normas que perfilan y determinan el hecho impo nible del tributo. Así, en materia del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales inter vivos, es preciso examinar los artículos 54 y siguientes del Texto refundido. Del examen de los mismos resulta que están sujetas exclusivamente las transmisiones inter vi vos de bienes y derechos, la constitución, transmisión y extinción de derechos reales, los actos referentes a sociedades, los relativos a los préstamos, los referentes a las fianzas, los arrendameintos, las pensiones y las concesiones administrativas.

Cualquier negocio jurídico, cuyas particularidades no puedan subsumirse en los linderos definidores de los actos antes mencionados, constituirá un acto no sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Y en este caso se encuentran las declaraciones de Obra Nueva, que no pueden reputarse ni transmisiones, ni fianzas, ni arrendamientos, ni concesiones...

No es necesario que ningún texto legal verifique la enumeración de los actos no sujetos, porque los mismos son el contrapunto, el antípoda tributario, el negativo de la fotografía del acto sujeto. Para conocer cuáles son los actos no sujetos bastaría con volver del revés la noción de los actos sujetos.

Cosa distinta ocurre con la noción de los actos exentos. El acto exento participa de la misma naturaleza jurídico-tributaria que el acto sujeto, y sólo deja de tributar por razones, más o menos coyuntuales, de política fiscal. Si un acto sujeto es una compraventa de inmuebles, el acto exento puede venir representado por esa misma compraventa de inmuebles cuando el que adquiere es el Estado. Como jurídicamente se trata de una misma - institución, podríamos simplificar, para una gráfica comprensión del problema, diciendo que el acto exento es el acto sujeto que no paga impuesto.

Los distintos impuestos, cuando pueden incidir sobre una misma realidad jurídica, utilizan determinadas válvulas de seguridad para evitar que se produzca el mal tributario de la

doble imposición. Precisamente responde a este criterio el artículo 100, número 2, del Texto refundido del Impuesto, según el cual no estarán sujetos al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados actos a que se refiere el número 1 del mismo artículo cuando lo estén por los Impuestos Generales sobre las Sucesiones, sobre Transmisiones Patrimoniales, o <sup>TRAFICO</sup> sobre el de las Empresas.

Reitera esta misma idea el número 38 de la Tarifa, que somete al gravamen del 0,50 por 100 a las primeras copias de las escrituras que contengan actos o contratos no sujetos a los Impuestos sobre Sucesiones, sobre el Tráfico de Empresas o sobre Transmisiones Patrimoniales.

A la vista de todos estos antecedentes legislativos podemos preguntarnos nuevamente si las declaraciones de Obra Nueva de viviendas de protección oficial están sujetas al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados. Para dilucidarlo tenemos que examinar previamente el número 15 del artículo 101 del Texto refundido.

Según este precepto, están exentas del impuesto las escrituras públicas encaminadas a formalizar actos o contratos declarados exentos o no sujetos, por ejemplo, al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Examinemos, en primer lugar, el supuesto de la declaración de exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. El acto exento a dicho impuesto es un acto sujeto que no paga

tributo por razones especiales. Pero si está sujeto al Impuesto de Transmisiones (y por ello mismo se le puede declarar exento) no puede estarlo al mismo tiempo al Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados. Y si no está sujeto a este impuesto no se le puede declarar exento, por cuanto exento es lo que está sujeto pero no paga.

Podemos reducir estas afirmaciones a ejemplos jurídicos. Una compra-venta está sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Si el que compra es el Estado, aunque el acto siga siendo una compra-venta se le puede declarar exento, con lo que continuará siendo un acto sujeto que no paga. Y si está sujeto al Impuesto de Transmisiones, no puede estarlo al mismo tiempo al de Actos Jurídicos Documentados (art. 100 del Texto refundido y núm. 38 de la Tarifa). Por tanto no se le puede declarar exento (contra lo que proclama erróneamente el núm. 15 del artículo 101 del Texto refundido), porque para conseguir una exención hay que estar previamente sujeto a un tributo.

Cosa bien distinta es lo que ocurre con los actos no sujetos, a los que también se refiere el número 15 del artículo 101 del Texto refundido. Pensemos en otro ejemplo. En una escritura de declaración de obra nueva. La misma, ya lo hemos dicho antes, no está sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales porque no encaja en el hecho imponible, en la materia tributable propia de este impuesto. Luego la escritura que contenga la declaración de obra nueva, al no estar el acto jurídico sujeto al

Impuesto de Transmisiones, podrá perfectamente ser gravada por el número 38 de la Tarifa. Es decir, constituirá un acto sujeto al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, precisamente y por la misma razón de no estar sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Y aquí sí que es correcta la exención. El acto no sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, y sujeto por lo mismo al tributo que grava los actos jurídicos documentados - puede en perfecta ortodoxia tributaria declararse exento de este último impuesto, lo que significará, según la equivalencia que venimos defendiendo, que será un acto sujeto, pero que no paga impuestos.

Si siguiendo la errónea orientación de la primitiva redacción del Texto refundido identificáramos los vocablos -- exento o no sujeto, contenidos en el número 15 del artículo 101, resultaría que las declaraciones de obra nueva de viviendas de protección oficial deberían soportar el gravamen impositivo. Porque como las exenciones son de interpretación restrictiva y tienen que estar tipificadas numéricamente, pues carecen de la elasticidad que adorna a la categoría de los actos no sujetos, ello significaría que tendríamos que revisar la nómina de las exenciones contenidas en el artículo 65 del Texto refundido para concluir denegando la exención en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados de aquellos actos que no estuvieran correlativamente exentos en el Impuesto de Transmisiones. Con respecto a las viviendas de protección oficial, las exenciones aparecen programadas casuísticamente en los números 28, 29, 30, 50, 52, 63 y 64 del artículo 65, y en ninguno de estos números se contemplan las declaraciones de obra nueva, lo cual es lógico porque tales actos unilaterales no pueden incluirse dentro de la materia tributable de dicho Impuesto Indirecto.

## LA PRUEBA DE LOS ACTOS Y CONTRATOS SUJETOS.

La inspección ocular es uno de los medios probatorios consagrados desde tiempos remotos y recogido en nuestras leyes básicas.

En materia fiscal juegan los conceptos de investigación e inspección. Ambos tienden a "localizar" los actos gravados que, habilidosamente, tratan de eludir la presión fiscal.

Los capítulos de la gestión tributaria constituyen una material dócil en el Impuesto de Transmisiones. Queremos decir que así como en otros campos el Impuesto de Tráfico Patrimonial muestra una rabiosa autonomía, hasta tal punto que difiere netamente de los postulados matrices de la Ley General Tributaria, en la materia gestora denota una total obediencia a esos principios inspiradores.

Para no pasar por alto sobre esta parcela tributaria y teniendo en cuenta que la misma se viene regulando de igual forma desde hace ya bastantes años, nos vamos a detener exclusivamente en un aspecto que fue innovado desde la Ley -- del Impuesto de 1.958 y que, por tanto, constituye todavía -- una materia bastante original dentro del inmovilismo de la gestión tributaria. Se trata de la regulación reglamentaria de la investiagación y de la inspección.



El artículo 173 del R.I.D.R. se refiere a este punto con la dicción siguiente: "Si el acto o contrato fuere descubierto...." "Fuere descubierto". En realidad "lo cubre", lo esconde la inactividad del titular que, al no presentar el documento que exterioriza el acto o contrato en la oficina competente, impide que ésta llegue a conocer su existencia. Y lo "descubre" la denuncia particular, la colaboración de Autoridades, funcionarios y demás personas en la acción investigadora, esta misma acción.....

"Por la inspección que una oficina liquidadora hubiere promovido".

Al llegar a este punto es necesario tener en cuenta la relación y diferencias existentes entre los conceptos de - investigación e inspección.

Para nosotros la investigación, en el sentido en que se emplea esta palabra en el Reglamento, es una fase previa de la inspección ulterior, caso de que se llegue a ésta.

La investigación es una actividad que se realiza en el seno de la oficina liquidadora y sin salir de ella. Todo el arsenal necesario para el descubrimiento de los actos evadidos, lo maneja el liquidador sin fiscalizar otras oficinas o domicilios, desde su sede pública, en la que han de entrar los informes y datos necesarios para la localización de la materia tributable. En materia del impuesto de transmisiones hasta la re-

forma de 1.958, el liquidador no podía pretender una inspección domiciliaria o burocrática del contribuyente. Ningún artículo del texto refundido de 1.947 autorizaba intromisiones en la esfera privada de los ciudadanos. Para la pesquisa de las posibles defraudaciones, el liquidador había de constreñirse a los datos que pudiera recabar de las entidades y de las oficinas públicas a quienes se obligaba a colaborar en la investigación.

Actualmente puede pedir la designación de un inspector que averigüe los datos contables de las empresas o el acervo de los individuos por medio de un control intimista de los respectivos patrimonios. Con ello, el Impuesto de Transmisiones acepta la actuación inspectora, avalada por añeja práctica en otros muchos impuestos.

Prescindiendo de otras varias diferencias que pudieran establecerse, e insistiendo sobre ideas antes apuntadas, diremos que, en nuestro concepto, la investigación se diferencia de la inspección.

1. En que la investigación se dirige y ejecuta en la sede de la oficina liquidadora.

En tanto que la inspección se adentra en el domicilio de los presuntos contribuyentes para averiguar la certeza y extensión de los posibles actos sujetos.

La inspección es, pues, una avanzadilla de la inves

tigación. Usando la terminología periodística, tan en boga - hoy, podríamos decir que los inspectores son los comandos de la investigación.

2. Por ello la investigación normalmente constituye una etapa previa de la inspección. Y en vista de la inspección ulterior se practica la liquidación correspondiente.

Pero la inspección no se agota en este significado en el que viene a ser algo así como el último capítulo de la investigación. Este es un sentido hasta hace poco virgen en la imposición por transmisiones patrimoniales. Existía, bajo la rúbrica de "servicios de inspección" un añejo concepto. -- Que hoy día subsiste, emparejado con el anteriormente expuesto. "Inspección" bajo este aspecto, da a entender el examen, puertas adentro, de la Administración, de todas las actividades relacionadas con la gestión del tributo.

Constituye una especie de comprobación de que la liquidación, la recaudación, la investigación, la aplicación de los tipos, la fijación de las bases y, en general, todo lo relacionado con el tributo, se lleva conforme a las exigencias reglamentarias. Es una especie de "policía interior" de las oficinas liquidadoras. Nosotros creemos que el acto sujeto "lo - descubre" la investigación y no la inspección. Si un liquidador promueve la inspección es porque tiene indicios de la existencia de materia tributable.

La investigación, por tanto, "descubre" el acto su jeto y la inspección delimita los contornos del mismo.

Apuntando directamente a la investigación se encuen tran los artículos 229 y 230 del Reglamento de 1.959, regula- dores de las multas imponibles en los casos de ocultación de bienes o disminución de valores. Sobre todo, porque en ambos preceptos se admite que el descubrimiento del supervalor gra vable o de los bienes escondidos se realice después de prac- ticada la correspondiente liquidación definitiva. O sea, cuan dó pueden producirse indagaciones oficiales con plena autono- mía, desligadas de la comprobación de valores que, por ser pre ceptiva, priva el acto comprobado de ese impulso, de esa ini- ciativa pesquisidora de que todo acto de investigación va ador- nado.

Quizá, se nos arguya que la investigación también - es obligatoria, desde el momento en que el Reglamento estable- ce los liquidadores "tienen el deber de investigar".

Pero es distinto. Normalmente, cuando de la compro- bación se trata, la iniciativa ha partido de los particulares que aportan al acto de la liquidación valores declarados. Mien- tras que el acto investigador se gesta en la oficina.

Porque, aunque hay deber de investigar, lo cierto es que en repetidas ocasiones es desatendido.

## ESTUDIO FISCAL DE LA PRESCRIPCION

---

El criterio verdaderamente decisorio en materia de actos sujetos debe ser el que hace hincapié en la naturaleza de los mismos. Determinado el hecho tributable en los preceptos delimitadores del texto en cuestión, todos aquellos supuestos jurídicos que tengan la misma idiosincrasia fiscal deberán sujetarse a la presión tributaria. Pero a veces aborta esta -lógica conclusión el escrupuloso legalismo de las disposiciones reguladoras, que suelen proclamar la franquicia de todas las situaciones no apresadas previamente en la tarifa. Y cierran el círculo de las garantías proscribiendo el empleo de la analogía para mejor delimitar la materia tributable.

Ese doble mecanismo legal puede dar lugar, en ocasiones, a que eludan la acción impositiva determinadas figuras jurídicas que, según las líneas maestras del sistema, debieran ser gravadas. El cañamazo de tributo presenta un entramado de malla gruesa, por cuyos intersticios se cuelan algunos conceptos que eluden los pagos impositivos.

El cometido propio del impuesto de transmisiones patrimoniales inter vivos es gravar los actos de circulación de riqueza entre contribuyentes. Y a este concepto económico-jurídico debiera amoldarse la exposición numerada del artículo 54, con exquisita atención para que no se escapase de la

sujeción impositiva ningún instituto que deba ser gravado. Pero no ocurre así en la realidad articular del Texto Refundido. Son muchos los actos que debieran afectarse tributariamente y que, sin embargo, no figuran en la estela de los conceptos sujetos.

No pretendemos aquí realizar una exhaustiva búsqueda de la extensa nómina de nasciturus fiscales. Como escarparate de la idea expuesta, nos limitaremos a exhibir una argumentación breve sobre la falta de encuentro impositivo entre la prescripción y el Texto Refundido. Pese a que la usucapión se traduce en un incremento patrimonial indiscutible y pese, también, a que la prescripción liberatoria engendra al extinción de los derechos, tanto reales como personales, sin embargo, en el articulado del Texto Refundido no encontramos ninguna senda que nos conduzca hasta el ámbito de la sujeción tributaria.

Vamos a exponer a continuación esta realidad desfilizada, para demostrar lo inadecuado de su franquicia. En primer lugar, y a través de los expedientes de liberación de gravámenes, estudiaremos la no sujeción de la prescripción extintiva, para finalizar con las consideraciones referentes a la usucapión, con descarado relieve de ascenso crematístico en el preculio del prescribiente.

En el mundo jurídico inmobiliario existe una institución tendente a la purificación de los asientos registrales, constituida por la figura conocida con el nombre de expediente

de liberación de cargas y gravámenes. Su objeto fundamental consiste en expulsar de los libros a los gravámenes y derechos reales que se han extinguido por prescripción, con objeto de clarificar el fondo jurídico de los asientos. Expedientes de este tipo acceden con alguna frecuencia a las oficinas liquidadoras de los impuestos de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y este hecho de vertencia burocrática plantea, desde el punto de vista fiscal, la interrogante de si tales expedientes estarán o no sujetos a los impuestos que acabamos de mencionar. Como se trata de dos impuestos distintos, es procedente estudiar por separado cada uno de ellos.

a) Impuesto general sobre transmisiones patrimoniales.

El análisis de estos expedientes podríamos hacerlo desde la temática de cualquiera de los derechos reales limitados o desde cualquier gravamen que pudiera haberse extinguido por prescripción. Ante esta libertad de elección, nos vamos a inclinar a escoger la problemática ínsita en el derecho de censo, que por la perpetuidad inherente al mismo puede ser -- uno de los gravámenes que se prolonguen durante muchos años -- en los libros del Registro inmobiliario.

El problema se plantea cuando los asientos registrales dan por vigente un censo que ha prescrito según los baremos temporales de la realidad jurídica extrarregistral.

Para saber si la sentencia final del expediente, -- declaradora de la prescripción producida, está sujeta al impues

to es necesario examinar el artículo 54 del Texto Refundido de la Ley y tarifas de 6 de abril de 1.967. Este artículo determina el hecho imponible del tributo y en su número 2.º sujeta al mismo "la constitución, reconocimiento, modificación, prórroga, transmisión y extinción por contrato, acto jurídico o administrativo de toda clase de derechos reales".

El texto legislativo se refiere a la "extinción por contrato, acto jurídico o administrativo". La reiteración de términos empleada por el legislador, indudablemente obedece a un deseo de destacar el cariz de voluntariedad que ha de tener el acto extintivo para que se le pueda someter a tributación. Es decir, que cualquier extinción de un derecho real producida - con independencia de la voluntad de los sujetos intervinientes en la relación jurídica, no estará gravada, por que no encajará en los términos literales del precepto.

Hay que destacar la redundancia del párrafo que estamos analizando. Hubiese bastado con que el artículo 54 se hubiera referido a la extinción por acto jurídico. Porque el contrato no es más que una subespecie del acto jurídico y el acto administrativo es una simple subdivisión del acto jurídico en general.

La Ley habla de la extinción de toda clase de derechos reales y, por tanto, dentro de su genérica dicción puede indudablemente cobijarse la extinción de los censos en cuanto derechos reales inmobiliarios que son.



La extinción por prescripción de los censos está re conocida expresamente en el Código Civil. Su artículo 1.620 declara categóricamente que son prescriptibles tanto el capital como las pensiones de los censos. La acción de censo para percibir el capital prescribe a los treinta años por recaer sobre inmuebles, en tanto que las rentas, al ser perceptibles por años o por menos lapso de tiempo, prescriben a los cinco años.

El Código Civil no se ocupa para nada de la prescripción extintiva del derecho del enfiteuta. Sin embargo, se trata de un derecho real perfectamente extinguable por el transcurso del tiempo, de acuerdo con la proclamación general del Código Civil conforme a la cual pueden extinguirse por prescripción todos los derechos y acciones, de cualquier clase que sean.

Para interpretar de una forma completa el precepto del artículo 54 del Texto Refundido, podemos acudir a lo que disponía el Reglamento del impuesto de derechos reales de 15 de enero de 1.959, en remisión autorizada por el propio Texto Refundido en su disposición transitoria 6.<sup>a</sup>, según la cual -- "hasta que se publique el Reglamento para la aplicación de esta Ley, continuarán en vigor los Reglamentos del impuesto de derechos reales de 15 de enero de 1.959 y ... en las materias que son objeto del presente texto y en cuanto no se opongan a los preceptos del mismo".

El Reglamento de 1.959 sujetaba a tributación los contratos de constitución, reconocimiento, transmisión, modi-

ficación, extinción o redención de censos y demás gravámenes de naturaleza análoga.

Esta dicción era tan volitivamente limitativa que no daba margen a sujetar ninguna extinción que no derivase de un acto libremente convenido por las partes interesadas. Por ello, resultaba peregrina la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 9 de junio de 1.939 que declaró sujeta al impuesto la extinción por prescripción de un derecho de censo declarada por sentencia. Porque la prescripción es un modo extintivo que se produce por ministerio de la Ley, independientemente de la voluntad de censalista y censatario. La Ley, apoyada en el transcurso del tiempo, determina la extinción del gravámen.

Claro que existía en aquel Reglamento una norma compreensiva que era la del párrafo primero del artículo 12, en el que se mencionaban como actos sometidos a tributación los de constitución, reconocimiento ... o extinción por contrato, acto judicial o administrativo, de los derechos reales, impuestos sobre bienes inmuebles u otros derechos reales.

La frase subrayada sirve para mejorar el artículo 54 del Texto Refundido, que indudablemente es una mala transcripción de dicho añejo precepto, por cuanto ha utilizado la locución "acto jurídico" en lugar de la más propia "acto judicial".

De esta forma queda establecida en términos más am-

plios la materia tributable por la extinción de un derecho - real. Ya no sólo se sujeta a los actos contractuales, en los que interviene creadoramente la voluntad de los particulares. También contribuyen las extinciones provocadas por un procedi miento judicial o por un procedimiento administrativo. Un acto judicial es una sentencia en la que se declara, a petición de uno de los interesados, que la relación censal ha concluido por alguna de las causas legales invocadas oportunamente en el procedimiento. Un acto administrativo puede ser una resolución decretando la expropiación forzosa de la finca censada.

Para saber si los expedientes de liberación de gravamen están sujetos al impuesto es necesario dilucidar previamente si pueden considerarse como un supuesto de extinción de gravámenes por acto judicial. Nosostros creemos que no. Por que cuando la sentencia final de un expediente de esta índole declara que se ha operado la prescripción, en realidad no nos encontramos ante una extinción por acto judicial. La extinción se había producido con anterioridad y por ministerio de la Ley. Consideramos que extinciones "por acto judicial" son aquellas en las que estando todavía viva una determinada relación jurídica, uno de los sujetos de la misma provoca su conclusión y evita que siga prolongándose hacia el futuro, mediante la oportuna reclamación judicial tendente a dar por extinguida la mencionada relación jurídica. Y la extinción por acto judicial surge cuando la relación jurídica atacada se da por extinguida desde ese momento por la autoridad judicial con una sentencia con

gruente con la pretensión aducida.

Pero no parece ser este el caso de los expedientes de liberación en los que suele declararse la extinción de un gravamen que arrastra una vida lánguida de decenios y decenios en los folios registrales. Aquí la extinción está ya previamente operada y no se produce por ningún acto judicial. El Juez lo que hace es corroborar una situación extintiva ya producida con antelación.

Para que los expedientes de liberación de gravámenes encajasen perfectamente en la sujeción tributaria que venimos analizando sería necesario conferir una mayor elasticidad ampliatoria al artículo 54, en el sentido de que comprendiese la extinción de derechos reales derivada de la Ley. Es decir, que la fórmula legal debiera redactarse en estos o parecidos términos: "...y extinción por contrato, por ministerio de la Ley, por acto jurídico o administrativo...".

Indudablemente existe una laguna legislativa a este respecto. Paralela a la que se da por la no sujeción de la usucapión o prescripción adquisitiva, que tampoco se la somete a tributación en los textos fiscales.

Por todo lo que antecede creemos que no están sujetos al impuesto de transmisiones patrimoniales los expedientes de liberación de cargas y gravámenes.

b) Impuesto sobre los actos jurídicos documentados.

Las sentencias que terminan la tramitación propia de un expediente de liberación de cargas y gravámenes son auténticas resoluciones judiciales y como tales encajan perfectamente en los moldes del artículo 100 del Texto Refundido, que en su apartado 1), a) declara sujetas las resoluciones - de la jurisdicción ordinaria civil y las demás especiales que se dicten poniendo fin a cada instancia..

En tal concepto pueden situarse dentro de la imposición contenida en el núm. 29 de la tarifa que establece una tributación fija, proporcional a los valores, según una escala que comienza en un gravamen de 3 pesetas y acaba en el impuesto de 150 pesetas para los valores superiores a 100 millones de pesetas. Para que la tributación sea procedente es necesario que las resoluciones tengan por objeto cantidad o cosa valuable. Y este es el caso de los expedientes de liberación por prescripción de derechos reales, siempre valorables, y concretamente los censos a los que es inherente la fijación de un canon o rédito anual.

La no sujeción al tributo de las adquisiciones originarias.- El esquema de los actos tributables se contiene en el artículo 54 del Texto Refundido. Por mucho que rebusquemos en la hermética lista legal, no hallaremos ninguna figura gravable que pueda encajar en los moldes de las adquisiciones originarias. Por medio de ellas (ocupación, prescripción....) se aboca a una situación dominical.

Por ello, detendremos nuestra atención exclusivamente en aquellas instituciones cuya vertencia jurídica pueda -- desembocar en una atribución de propiedad. En este caso se en encuentran los números 1.º y 2.º del artículo 54, ya citado y - el artículo 88.

Según el número 1.º contribuirán por el impuesto las transmisiones de toda clase de bienes y derechos realizadas por actos inter vivos.

No rima esta dicción reglamentaria con el supuesto de la usucapión o de la toma de dominio de las cosas que care cen de dueño. Porque el artículo habla de "transmisión". Y la transmisión o enajenación hace referencia a las adquisiciones derivativas, que requieran la presencia de dos sujetos: el que dispone y el que adquiere. Cosa que no ocurre tratándose de - las adquisiciones originarias, en las que el sujeto del derecho adido no necesita enlazar con ningún titular jurídico anterior, por cuanto su titularidad es originaria o ex novo.

La adquisición derivativa se integra de los dos eslabones "transmisión-adquisición". En el primero de ellos ha puesto su acento este apartado 1.º del artículo 54.

La no tributación de la usucapión no deja de ser extraña, habida cuenta de que la presión fiscal comprime no al que transmite, sino al que adquiere (al comprador, al titular del derecho....).

Por el contrario, la adquisición originaria sólo conoce el tramo final. Es como si tuviese mutilada la fase transmisiva. En ella, sólo y todo lo es la adquisición. Por ello, y teniendo en cuenta la proclama del artículo 67 del Texto Re-fundido según el cual el que debe pagar es el que adquiere, lógico sería, para enmarcar estos actos jurídicos en el área del impuesto, que este número básico del artículo 54 llamase a contribuir, no a las transmisiones de dominio en cuanto derecho real (la fórmula legal abarca genéricamente las transmisiones de bienes y derechos de toda clase), sino a las adquisiciones de este derecho real paradigmático.

Por otra parte, este mismo apartado en el régimen anterior sujetaba a las transmisiones de dominio "a título oneroso". Este requisito calificador falta lógicamente en las prescripciones y ocupaciones de bienes, porque al no existir dos sujetos jurídicos, el que abdica transmitiendo y el que adquiere, no tiene por qué existir compensación de prestaciones opues-tas, que es lo que define a la onerosidad.

En el número 2.º se llama a tributar a la "constitu-ción, reconocimiento, modificación, prórroga, transmisión y ex-tinción por contrato, acto judicial o administrativo de dere-chos reales". Dado el número 1.º de este mismo artículo, que grava las transmisiones de dominio directamente, se hace di-fícil pensar que pudiera estar incluído en los derechos reales inmobiliarios a que alude el número 2.º, el dominio. Este apar

tado 2.º alude a los derechos reales de toda clase y dada la identificación romanista entre la propiedad y el bien mismo, de la que se hace eco nuestra legislación, parece lógico pensar que el precepto se refiere a los derechos reales limitados que gravitan sobre el dominio (o sobre los bienes, como decía el texto reglamentario, pues tanto vale una como la otra expresión.)

Pero además todos esos actos jurídicos requieren una documentación mínima para que puedan ser alcanzados por la acción fiscal, ya que de otra manera les protegería la exención de los contratos verbales, si su cuantía no excedía de 25.000 pesetas (art. 66).

Aquí está el quid de la dificultad. En una primera ojeada puede pensarse que al producirse una usucapión, por -- ejemplo, ha surgido un acto constitutivo del dominio. Se ha originado la constitución de un derecho real sobre un bien. Pero aunque esto fuese así, siempre se opondría a la tributación del acto adquisitivo el valladar que significa la exención de la verbalidad jurídica en los actos de modesta cuantía. Porque se trataría de una constitución muchas veces desdocumentada o con documentación feble y añeja, escapante al módulo de los diez años de prescripción del tributo. En la ocupación se ve todavía más claramente la indocumentación del acto adquisitivo.

Por otra parte, forzoso es reconocerlo, todo esto no se produce con la nitidez que sería deseable. Tengamos en cuen



ta que el número 79 del artículo 66 del Texto Refundido exime a los "contratos verbales" hasta 25.000 pesetas, es decir, a los supuestos sinalagmáticos más expresivos de las adquisiciones derivativas.

También el artículo 54 tiene la vista puesta en una voluntad pacticia, que deja entrever claramente cómo el legislador sólo ha pensado en las adquisiciones derivativas.

El número 7.º del artículo 5.º del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales se refería a las traslaciones de dominio a título oneroso de bienes muebles. Esta parvedad enunciativa denotaba mayor imperfección en el texto reglamentario a este respecto.

De la dicción reglamentaria cabía deducir que la -- constitución de derechos reales sobre bienes muebles (a diferencia de lo que ocurría con los bienes inmuebles) no tributaba. Dificultad salvada actualmente por la mayor amplitud de términos de la nueva Ley.

No parece lógica la exclusión de tributar de las adquisiciones originarias, pues con ellas se aumenta, indudablemente, el acervo patrimonial del adquirente y con la ventaja para el mismo de no tener que soportar una gravosa onerosidad convencional, como ocurre en muchos de los actos sujetos.

Tampoco el artículo 88 puede servir de apoyatura para llamar a la imposición a las adquisiciones originarias. Se

gún este precepto: "En la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos.

Clave será para nuestro repudio la palabra "transmisión" empleada en este artículo. Transmisión y adquisición ex novo son términos irreconciliables. La transmisión hace referencia a las adquisiciones derivativas. Hoy enajena quien ayer adquirió.

Insistimos en una idea mantenida varias veces en este trabajo. Sería más comprensivo y más justo a la larga el - Texto Refundido y cada uno de sus artículos si en vez de referirse a transmisiones hablase de adquisiciones. En el mencionado artículo 88, muy bien pudo conectarse el tributo con las "adquisiciones" de "crédito o derechos mediante cuyo ejercicio ....". El que adquiere la propiedad de una cosa adquiere por ello un derecho mediante cuyo ejercicio se obtendrán ,si fuese controvertida su titularidad y estuviese desprovista de la posesión material, los bienes que constituyen el objeto del derecho. Entraría así en juego la facultas vindicandi inherente al ámbito del dominio.

En opinión nuestra en cualquier futura reforma del impuesto de transmisiones patrimoniales inter vivos debiera preverse la sujeción de la prescripción.

Téngase en cuenta que la nomenclatura de "transmisiones patrimoniales, "no es totalmente indicativa del contenido del tributo, pues existen algunos actos gravados que no constituyen verdaderas transmisiones. Por eso no puede ser muy definitiva la objeción que pudiera ponerse partiendo de la naturaleza de la prescripción extraordinaria, en la que no hay ninguna entre el prescribiente y el prescrito, sino una usurpación que presupone la ausencia de aquélla.

Lo lógico, en presencia de la prescripción operada, sería exigir siempre el tributo.

Las normas intertemporales contenidas en el Texto Refundido son, en cierto sentido, contrarias a las del artículo 1.939 del Código Civil. En efecto, es la disposición transitoria primera la normativa aplicable en estos términos.

"Los preceptos legales serán de aplicación a los actos y contratos causados o celebrados a partir de 1 de julio de 1.964".

"Se aplicarán igualmente los preceptos de esta Ley a los actos y contratos causados o celebrados con anterioridad a la fecha antes indicada que se presenten a liquidación fuera de los plazos reglamentarios o de las prórrogas que hubiesen sido concedidas, siempre que en virtud de sus disposiciones - hayan de practicarse liquidaciones de cuantía superior a las que fueren procedentes según la legislación anterior".

La diferencia es neta. El artículo 1.939 propugna una

retroactividad favorecedora de las situaciones pendientes. La disposición transitoria primera se inclina por una retroactividad perjudicial para los actos y contratos aún no liquidados.

Claro que la misma no será normalmente aplicable a la prescripción, pues como antes hemos consignado, este modo de adquirir el dominio está inexplicablemente ausente de tributación en el Texto Refundido.

Según el artículo 1.939: "La prescripción comenzada antes de la publicación de este Código se regirá por las Leyes anteriores al mismo".

Consagra, pues, un principio de irretroactividad para las situaciones que se originaron bajo el régimen de la Ley antigua, aunque haya de completarse una vez promulgado el nuevo texto legal.

Añade el artículo: "pero si desde que fuere puesto en observancia transcurriese todo el tiempo en él exigido para la prescripción, surtirá ésta su efecto, aunque por dichas Leyes anteriores se requiriese mayor lapso de tiempo".

Aquí se pronuncia por la admisión de la regla retroactiva, en el caso de cumplirse la totalidad del tiempo marcado en el Código. Constituye una aplicación de aquel principio en virtud del cual ha de fomentarse todo lo que signifique facilitación y esclarecimiento de las situaciones jurídicas. Hay que acabar - siempre lo ha pensado así el legislador - con las situaciones de incertidumbre y perentoriedad. Y un derecho que

precisa el apoyo del tiempo es algo incierto. Por ello, al admitir que lo que es bueno para un futuro inmediato (el que el lapso de tiempo sea más breve a tenor con la mayor celeridad de la vida jurídica moderna) lo sea también para un pasado - próximo que ha de completarse con un porvenir a él ligado, se obra dentro de la mejor técnica jurídica y al amparo de una - loable previsión.

En apoyo del legislador cabe invocar las mismas teorías que sirven para fundamentar el instituto de la prescripción: la seguridad en el tráfico y la certidumbre en la vida jurídica. Ambos fines se hallan logrados con la norma expresada.

El artículo 1.939 del Código Civil se refiere a la prescripción comenzada, "antes de la publicación de este Código".

Es una referencia un poco extraña esta que se fija en la fecha de publicación del texto legal. Por tratarse de una norma de derecho intertemporal, lo lógico sería que la Ley se refiriese no a la fecha de publicación del Código, sino a la de su entrada en vigor. Téngase en cuenta que según el artículo 1.º del Código Civil las Leyes entran en vigor a los veinte días de su publicación en el periódico oficial.

La literalidad del precepto puede conducir a hermenéuticas contradictorias. "La prescripción comenzada antes - de la publicación del Código se rige por las Leyes anteriores a él" ¿Y la comenzada después de la publicación del mismo? Se-

gún lo establecido en el artículo 1.939 de nuestro superior Cuerpo legal debería regirse por el Código Civil, pues alguna diferencia debe existir entre los hechos anteriores y los posteriores a la publicación, ya que se ha establecido esta fecha para deslindar situaciones jurídicas relacionadas con la re--troactividad normativa. Sin embargo, no es así. La prescrip--ción comenzada después de la publicación del Código y antes de su entrada en vigor se regirá también por las Leyes anteriores en cumplimiento de lo establecido por el artículo 1.º del Código Civil.

La prescripción es un instituto jurídico que se adapta con dificultad a la normativa del derecho intertemporal. En efecto, el problema de la retroactividad o irretroactividad de las Leyes tiene su punto neurálgico en el respeto a los derechos adquiridos. Basta con examinar las disposiciones transitorias de carácter general del Código Civil, para confirmar este aserto. La primera disposición transitoria se refiere a los derechos nacidos; la segunda, a los actos jurídicos. Hay una distinta perspectiva jurídica en estas disposiciones primera y segunda. La primera se enfrenta con los derechos, como situaciones firmes y la segunda con los actos jurídicos. Los actos no son derechos. Son modos de adquirir los derechos. Es decir, que la diferencia entre las dos disposiciones radica en el hecho de que la primera estudia los derechos ya nacidos y la segunda se refiere a los actos jurídicos que sirven de soporte al nacimiento de los derechos.

La prescripción se aviene mal a la ortodoxia del -

derecho transitorio. Porque tratándose de la prescripción ni puede hablarse de derecho adquirido ni de acto adquisitivo hasta que la prescripción se ha consumado.

La prescripción meramente comenzada, que es a la que se refiere el artículo 1.939 del Código Civil, no es más que una simple expectativa, su misma naturaleza jurídica explica suficientemente que no haya de proliferar en conexiones con el problema de la retroactividad de las Leyes, cuya verdadera justificación, al decir de muchas escuelas doctrinales, está en el respeto a los derechos adquiridos, y tratándose de la prescripción ( a la que se refiere el artículo 606 del Código Civil considerándola como uno de los modos de adquirir el dominio) el derecho no se adquiere hasta que la misma se consuma. En cualquier momento anterior a la prescripción se puede paralizar mediante el ejercicio de cualesquiera de los actos interruptivos de la misma, que producen el efecto de truncar el iter adquisitivo del derecho.

Lo mismo ocurre si consideramos los actos adquisitivos a los que se refiere la disposición transitoria segunda del Código Civil.

La prescripción extraordinaria nunca tiene por origen un acto adquisitivo, pues se basa en la carencia del título y su única explicación consiste en apoyarse en una usurpación continuada durante un gran lapso de tiempo.

En estos casos no puede hablarse, por tanto, de actos válidos según la legislación derogada. Lo único que hay es

una posesión de pronunciado tiempo, nacida antes de la nueva Ley y continuada después de su promulgación; una posesión alargada que soslaya fácilmente el dique jurídico impuesto por el cambio de Leyes en el tiempo.

Es preciso hacer una aclaración. En la prescripción extraordinaria lo que no hay es un negocio jurídico bilateral. Es decir, el acto como sinónimo de contrato a que suelen referirse las Leyes fiscales y en especial el derogado Reglamento del Impuesto de Derechos Reales que en sus artículos iniciales siempre se refería en igualadora enunciación disyuntiva a "los actos y contratos".

Porque acto humano unilateral sí lo hay en el hecho de la toma de posesión y en la actitud constante de prolongar la posesión iniciada.

Y es que a nuestro entender en la disposición transitoria segunda del Código Civil se empleaba la palabra acto en el sentido de declaración de voluntad y no en el de manifestación de voluntad. Avala esta inteligencia del Cuerpo legal la ejemplarización de supuestos contenida en el mismo.

Al justificar la prescripción al principio de este trabajo, aceptamos la forma normal de opinar de los juristas. Puede, al efecto, examinarse la argumentación de autoridades contenida, al enjuiciar este precepto, en los Comentarios de MANRESA.



Sin embargo, a nosotros no nos parece del todo justificada la regla del artículo 1.939 del Código Civil. Dígase lo que se quiera en pro de la seguridad del tráfico, lo cierto es que la prescripción implica una verdadera usurpación y que en muchos casos bastaría con las ventajas que al prescribiente le depara la efectiva posesión y utilización de la cosa poseída.

Pero, en fin, no es este el momento de discutir la equidad o falta de ella que pueda haber en la protección del prescribiente; es que, dada <sup>la</sup> ex<sup>ce</sup>p<sup>ci</sup>onalidad jurídica de la usucapión, no debe extremarse la protección a la misma en el sentido preconizado por el artículo 1.939 del Código Civil, de hacer retroactivas las reglas que favorecen al usurpador protegido.

Porque lo que a él le favorece perjudica en la misma medida al propietario negligente. Y con ello se trueca el equilibrio previsto por la Ley bajo la que la prescripción empezó a realizarse. No hay que olvidar que el propietario contra el que la prescripción se opera es un auténtico dueño. Siempre se ha considerado como una seria barrera para la retroactividad de las Leyes la que representaba el respeto a los derechos adquiridos. Y piénsese que en la pugna de intereses que alienta bajo todo proceso prescriptivo, el único derecho consolidado que existía era el de aquel contra el que se opera la prescripción. A diferencia del usurpador prescribiente que ningún derecho adquirido ostenta, pues su situación es endeble por cuanto sólo se apoya en una suscripción comenzada, en el su puesto que nos ocupa del artículo 1.939 del Código Civil.

Si se hubiese respetado el derecho del dueño despojado no figuraría en el texto legal la última parte del artículo 1.939, que a quien protege es al prescribiente, favoreciendo con la lenidad temporal la irregularidad de titulación del prescribiente de mala fe.

En principio, ninguna transcendencia fiscal puede tener el artículo 1.939 del Código Civil o sus similares de cualesquiera otros textos legales ya publicados o publicables en el futuro.

Decimos lo que antecede porque la prescripción no está sujeta al impuesto, no ya la meramente comenzada, sino que ni siquiera la consumada.

EL ARTICULO 1.930 DEL CODIGO CIVIL

Según el artículo 1.930 del Código civil se extinguen por la prescripción todos los derechos y acciones. Pero también por la prescripción pueden adquirirse los derechos.

Según esto, tanto la usucapión como la prescripción liberatoria, presentan acusados perfiles económicos que casi rozan la epidermis del impuesto de transmisiones patrimoniales "inter vivos". Al menos, de "lege ferenda".

Ni la prescripción adquisitiva ni la extintiva figuran en la lista de actos sujetos contenida en el T.R. Sin embargo, a nuestro entender, en el supuesto de la prescripción liberatoria debe exigirse el impuesto. Por el carácter modélico del contrato de compraventa, vamos a partir de un estudio de las contraprestaciones características del mismo para observar la vertencia del fenómeno tributario con respecto a las obligaciones recíprocas y lo que aquí digamos podrá servir de canon orientador para todo tipo de contratos.

En compraventa surgen dos vínculos opuestos: el vendedor debe entregar la cosa y el comprador debe entregar el precio. Puede ocurrir que cualquiera de las dos partes de demore en el cumplimiento de su obligación el tiempo necesario para que verifique su purga el instituto prescriptivo. Si es el comprador el que no cumple su prestación, al cabo del tiempo señalado en la Ley, se habrá producido una adquisición de un bien mueble o inmueble sin entrega de precio alguno. Ante

este hecho, prescindiendo de sutilezas jurídicas, lo cierto es que podemos afirmar que, para una consideración económica del asunto, se ha producido una adquisición gratuita de un bien. Entonces, en el momento mismo de operarse la prescripción liberatoria, surgirá un acto jurídico de adquisición - lucrativa, perfectamente sujeta al impuesto. Puede ocurrir que el originario contrato de compraventa se hubiese presentado oportunamente en la oficina liquidadora, con lo que el comprador habría satisfecho por el tipo de las adquisiciones onerosas. Por ello lo equitativo desde un punto de vista fiscal será hacer tributar al comprador, una vez producida la prescripción, por la diferencia resultante entre la tributación inicial y el tipo de tarifa correspondiente a las adquisiciones hereditarias.

Lo que ha ocurrido en definitiva es que "a posteriori" se ha producido un trueque del primitivo contrato bilateral en un acto jurídico unilateral. Logrado todo ello con el apoyo de la prescripción, con cuyo estímulo se logra destruir uno de los vínculos creados por el contrato de compraventa, dejándolo cojo en su bilateralidad. En suma ha fallado una "conditio juris" inherente a todo tipo de contratos sinalagmáticos, favorecido en el I.T.P. con un tipo privilegiado si se compara con la tributación exigida a los actos unilaterales o gratuitos.

Para el caso de que sea el vendedor el que no cumpla su obligación, manteniendo su actitud pasiva durante el lapso

de tiempo necesario para que entre en juego la prescripción, el resultado económico de su inactividad culpable y premiada jurídicamente será el de adquirir un dinero ajeno gratuitamente, por cuanto se ha liberado de la entrega de la cosa. El tratamiento fiscal de este supuesto es un tanto distinto del anterior. Porque el vendedor, según ya hemos dicho anteriormente, está exento del impuesto por la adquisición del dinero que constituye el precio. Por tanto cuando llegue el momento de hacerlo tributar por su adquisición gratuita no podrá beneficiarse de una diferencia de tipos que no pudo existir por cuanto no se satisfizo el impuesto con anterioridad. El vendedor deberá satisfacer, pues, según la tributación de las adquisiciones gratuitas, el impuesto con el importe total de un dinero adquirido sin onerosidad alguna.

El dejar transcurrir el tiempo en que debe realizarse el cumplimiento de una obligación tienen un tratamiento muy diverso según la duración del retraso. Siempre que la mora no pueda prolongarse durante todo el tiempo necesario para alcanzar los hitos salvadores de la prescripción, constituirá un gravamen para el obligado, que tendrá que satisfacer la oportuna indemnización por daños y perjuicios. Pero si el retraso logra mantenerse durante el máximo período de elasticidad del vínculo obligatorio, llegará un momento en que el equilibrio se rompe gracias al resorte de la prescripción - con la consiguiente liberación del deudor. En suma una mora breve perjudica. Una mora dilatada hasta el máximo, beneficia. La primera logra un castigo; la segunda, un precio, por irónico que ello pueda parecer.

En el derecho fiscal español, no se incluye en la lista de los actos sujetos ni la prescripción extintiva, ni la adquisitiva. Esto último es más chocante porque con la usucapión se logra una adquisición de propiedad. Por mucho que rebusquemos en la hermética lista legal contenida en la Ley, no hallaremos ninguna figura gravable que pueda encajar en los moldes de la usucapión. En el artículo 54 del T. R. y en su número 1.º se declaran sujetas "las transmisiones por actos "inter-vivos" de toda clase de bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas o jurídicas". No rima esta dicción reglamentaria con el supuesto de la usucapión. Porque la ley habla de "transmisión". Y la transmisión o enajenación hace referencia a las adquisiciones derivativas, que requieren la presencia de dos sujetos: el que dispone y el que adquiere. En cambio en las adquisiciones originarias o semieriginarias, el sujeto del derecho adido no siempre tiene que enlazar con un titular jurídico anterior, por cuanto su titularidad es originaria o "ex n<sup>o</sup> vo".

La adquisición derivativa se integra de los dos eslabones "transmisión-adquisición". En el primero de ellos ha puesto su acento este número 1.º del artículo 54 del T. R. Lo que no deja de ser extraño, habida cuenta de que la presión fiscal comprime no al que transmite, sino al que adquiere (al comprador, al que recibe las cantidades pagadas.....).

Por el contrario la adquisición originaria sólo conoce el tramo final. Es como si tuviese mutilada la fase transmisiva. En ella, sólo y todo, lo es la adquisición. -- Por ello, y teniendo en cuenta la proclama del artículo 67 del T.R., según el cual paga en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase el que los adquiere, lógico sería, para enmarcar estos actos jurídicos en el área del impuesto, que éste número primero del artículo 67 llamará a contribuir, no a las transmisiones de este derecho paradigmático.

Es preciso hacer resaltar el cambio verificado en la redacción de este número 1.º. En efecto el R.I.D.R. guje toba a las transmisiones de dominio "a título oneroso". En tanto que el 67 del T.R. declara sujetas las transmisiones por actos "inter vivos" sin distinguir entre onerosas y lucrativas. Si bien por lo que respecta al problema que nos ocupa ninguna importancia, tiene la alteración producida, por cuanto en cualquier transmisión "inter-vivos" se produce -- un fenómeno de titularidad derivativa que requiere la existencia de dos sujetos jurídicos, el que abdica y el que adquiere, debido a lo cual no tiene por qué existir compensación de prestaciones opuestas ("supuesto de la onerosidad") o donación traslativa (supuesto de liberalidad).

No parece lógica la exclusión del tributo de las adquisiciones originarias, pues con ellas se aumenta, indudablemente, el acervo patrimonial del adquirente, con la

ventaja para el mismo de no tener que soportar una gravosa onerosidad convencional, como ocurre en muchos de los actos sujetos.



DERECHO DE COSAS

---

## CONSIDERACIONES GENERALES

Convocamos en este capítulo a diversas figuras --jusrealistas para destacar sus secuelas tributarias.

En primer término aparecen los derechos de superficie y de elevación de edificios otorgados con la finalidad de construir viviendas de protección oficial.

También consideraremos la exención que cobija fiscalmente, como un dosel exonerador, a la primera transmisión por actos inter vivos del dominio de dichas viviendas de protección oficial.

El legislador sustantivo quiere fomentar la adquisición de viviendas protegidas por parte de extensos núcleos de la población. Piensa que puede ser un acicate potente para resolver el problema de la vivienda. Y para estimular los hábitos adquisitivos de la población otorga determinadas exenciones en favor de los actos jurídicos concluidos con referencia a este tipo de viviendas. Consecuentemente, el legislador fiscal tiene que desplegar el abanico de las franquicias tributarias.

Uno de los privilegios impositivos de que gozan --estas viviendas, lo constituye la ancha exención consagrada por el nº 29 del artículo 65 del Texto Refundido del impuesto de transmisiones patrimoniales.

La exoneración se predica con relación a cuales--

quiera escrituras públicas en que se formalice la primera - transmisión del dominio de viviendas de protección oficial. La extensión es tan amplia que requiere un análisis detenido de la norma para extraer todos los destellos fiscales que la disección del enunciado puede proporcionar.

La propiedad, en cuanto figura del derecho, tiene una biología jurídica en la que destacan los momentos del - nacimiento, de la existencia y de la extinción. Entre las - causas de pérdida del derecho figura la expropiación, que es una privación del dominio en aras del interés general. Y que puede resurgir, revirtiendo nuevamente al propietario, si - las finalidades expropiatorias son incumplidas.

La Ley del Suelo está impregnada de juridicidad - civilista. Por ello acudiremos en algunas ocasiones a su articulado, al que someteremos a la prueba de fuego del con--traste con la materia imponible de los tributos que examinamos. En primer lugar vamos a analizar la obligación del proprietario de solares de edificar en un plazo preclusivo y la consiguiente enajenación forzosa prevista para el supuesto de incumplimiento de tal obligación.

En estos preceptos de la Ley del Suelo destaca la función social de la propiedad .

La comunidad de bienes, que conjuga la pluralidad de los sujetos sobre la unidad del objeto, es expresamente contemplada por los textos fiscales para asimilarla tributariamente a la sociedad.

La posesión es algo así como el vasallo del dominio. Ha sido expulsada del club clasista de los folios registrales. Pero cuando va rebustecida con la buena fe de su titular consigue producir importantes consecuencias jurídico-privadas. Y también tiene un reflejo fiscal, como a continuación demostraremos.

Las estructuras jurídicas pueden combinarse para permitir la incidencia de dos derechos reales, limitados sobre un mismo bien. Es el caso del usufructo de finca hipotecada, cuyas repercusiones fiscales pueden contemplarse desde distintos ángulos.

Los derechos reales de garantía o aseguramiento - constituyen una subespecie cautelar dentro de los derechos reales limitados y tienen su tributación perfectamente tipificada en la tarifa del impuesto. Sin embargo, una jurisprudencia ya tradicional y un poco tangencial a los textos del derecho positivo, postula la no sujeción de determinadas garantías.

DERECHO REAL DE SUPERFICIE Y DERECHO REAL DE ELEVACION  
DE EDIFICIOS

También se eximen en este mismo número 28 del artículo 65 "los contratos de derechos de superficie y de elevación de edificios que se otorguen con la finalidad de construir "viviendas de protección oficial".

Pueden brindarse dos nociones o significados del derecho de superficie que corresponden a dos momentos temporales diferentes. En primer lugar, cuando no hay ninguna obra todavía y sólo existe el suelo, la superficie es (así define este derecho Sánchez Román) "un derecho real otorgado a una persona para edificar o plantear en en suelo ajeno". Según Puig Peña, este derecho se polariza en la concesión de edificar.

Pero también hay un segundo concepto de este derecho, posterior cronológicamente a la realización de la edificación. A él se refiere Castán cuando lo define como "el derecho que una persona tiene sobre construcciones, árboles o plantas adheridas a un suelo ajeno". En este sentido, Puig Peña se refiere a la propiedad superficiaria o separada existente desde el momento de hacerse la construcción.

Castán, arropando en un concepto amplio las dos modalidades del derecho de superficie, nos dice que el dueño del suelo puede, en virtud de su facultad de libre disposición, transmitir a un tercero el derecho para edificar o plantar o el uso de lo edificado o plantado.

Indudablemente, el número 28 se refiere al primero de los conceptos indicados del derecho de superficie. Porque nos habla del derecho de superficie que se otorgue con la finalidad de construir viviendas protegidas. Y también del derecho de elevar edificios. En ambos supuestos se piensa en la incorporación de una edificación nueva a una tierra ya existente.

Finaliza el párrafo diciendo que "la existencia de construcciones que hayan de derribarse para edificar no será obstácu-  
lo para que los lugares en que estén ubicadas las construcciones  
derruibles puedan considerarse como terrenos. Serán edificaciones  
convertibles en terrenos tras la acción demoledora de la piqueta.

## LA PRIMERA TRANSMISION DE LAS VIVIENDAS DE PROTECCION

El número 29 del artículo 65 del Texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales contiene una de las exenciones referentes a las viviendas de protección oficial. Comprende, concretamente, "la primera transmisión cuando tenga lugar por actos inter vivos del dominio - de las viviendas de protección oficial, ya se haga por edificios o separadamente por viviendas locales, siempre que tengan lugar dentro de los seis años siguientes a su calificación definitiva".

"Esta exención se aplicará a la primera y posteriores transmisiones, así como a la resolución, aun por mutuo -- acuerdo, que otorguen el Instituto Nacional de la Vivienda y - la Obra Sindical del Hogar en el plazo de veinte años, a partir de la calificación definitiva de las viviendas a que dichos actos o contratos se refieran."

El segundo párrafo transcrito resulta de unos efectos desmesurados, porque extiende la exención generosamente en todos aquellos supuestos en que el otorgante sea el Instituto Nacional de la Vivienda o la Obra Sindical del Hogar, tanto a la primera como a las posteriores transmisiones de viviendas de protección oficial.

Este inciso es inconciliable con el que se refiere a que la transmisión sea realizada por el Instituto Nacional

de la Vivienda, porque otorgante de una enajenación es cada una de las partes intervinientes en el negocio jurídico. Es cada uno de los contratantes. Pero el otorgante de una transmisión, que interviene en ella en concepto de vendedor, ya no puede ser nuevamente otorgante en el negocio sucesivo, ni en ninguno de los posteriores, con los que se va haciendo el historial jurídico de la cosa transmitida.

En definitiva, la palabra otorgante es un concepto instrumental, una noción notarial que tiene la misma valencia conceptual que la palabra contratante.

Por ello resulta útil traer a colación la diferencia entre las nociones de partes y terceros. Terceros adquirentes son los intervinientes en un negocio jurídico sucesivo, en el que figuran como otorgantes compradores. Lo que quiere decir que en el mismo negocio figurará como otorgante vendedor quien en una compra-venta anterior había figurado como comprador. Lo que equivale a decir que el vendedor de aquel primer negocio jurídico ya no puede intervenir en el subsiguiente porque ha perdido toda la conexión con la cosa y se ha desligado de la relación jurídica que sobre ella pueda estructurarse.

Podemos expresarlo gráficamente por medio de letras. Pensemos en una cadena sucesiva de transmitentes de un mismo bien jurídico; Instituto Nacional de la Vivienda vende a B; B, posteriormente, a C; C vende a D, y así sucesivamente.



El Instituto Nacional de la Vivienda puede ser otorgante, y en realidad lo es en la primera transmisión, cuando -- aparece como enjenante de las fincas por él mismo construidas. Pero una vez que B ha adquirido la propiedad de la vivienda de protección oficial, el Instituto Nacional de la Vivienda se desliga de la situación creada. Por ello, en la posterior venta -- realizada entre B y C, el Instituto Nacional de la Vivienda no puede ser otorgante, porque en este segundo negocio jurídico -- los únicos otorgantes son B y C.

En el plano meramente hipotético pudiera ocurrir que el Instituto Nacional de la Vivienda adquiriese viviendas de protección oficial, construidas por industriales particulares, para revenderlas a los beneficiarios de las mismas. Aunque esta sería una modalidad de actuación que no se amolda a los fines específicos del Instituto, sin embargo hemos de pensar en ella para legitimar la expresión reglamentaria "posteriores transmisiones"; pues de esta forma la primera transmisión sería la que hubiese realizado el constructor en favor del Instituto Nacional de la Vivienda, y la posterior transmisión vendría representada por la venta efectuada directamente por el Instituto Nacional de la Vivienda en favor del adjudicatario definitivo.

Pero pese a este esfuerzo interpretativo no desaparece la dificultad de fondo a que antes aludíamos. Porque si el Instituto Nacional de la Vivienda aparecía como otorgante de la posterior transmisión siguientes a la primera, en el futuro ya no podría ostentar este carácter de otorgante.

Por ello se puede ser otorgante de una posterior - transmisión, pero no de todas las posteriores transmisiones que se realicen con respecto a determinadas viviendas.

Indudablemente, pensando que el Instituto Nacional de la Vivienda pudiera adquirir viviendas construidas por personas ajenas a la entidad, se enriquecen sus posibilidades de actuación como otorgante. Porque en el engranaje sucesivo de las enajenaciones, así como el primitivo vendedor ya no puede figurar nuevamente como otorgante en un negocio jurídico distinto, sí, en cambio, el primer comprador; porque tratándose de dos negocio jurídicos sucesivos, puede interpretar los mismos con distintos papeles. Cuando adquiere figurará como comprador, y después, -- cuando venda, aparecerá en concepto de enajenante. Es decir, que forzosamente ha de figurar como otorgante en los dos negocios -- históricamente enlazados, puesto que en el primero entró en relación con la cosa y, por medio del segundo, se evade de ella.

Habrá sido, pues, otorgante en los dos negocios jurídicos rigurosamente concatenados en el tiempo.

Pero la flexibilidad del concepto de otorgante es limitada. Fuera de esta doble actuación ya no se puede estirar -- más la noción. Con la segunda venta se agotó la flexibilidad del concepto. Quien ha sido otorgante en dos negocios jurídicos sucesivos, ya no puede serlo en las posteriores transmisiones, como quiere el precepto reglamentario.

También comprende el precepto en el ámbito de la exen

ción a "la resolución, aun por mutuo acuerdo", que otorgue el Instituto Nacional de la Vivienda. ¿Qué es, jurídicamente considerada, la resolución de una transmisión? Es necesario distinguir. - Si la resolución es declarada por los tribunales como consecuencia de la tensión polémica entre las partes contratantes, la misma patentiza uno de los supuestos de ineficacia de los negocios jurídicos.

Es una destrucción del contrato, una cuenta hacia -- atrás; algo así como si la venta nunca hubiera tenido lugar.

Pero si la resolución tiene lugar por mutuo acuerdo de las partes, entonces entramos nuevamente en la esfera convencional; es como si nos estuviésemos moviendo dentro de la libertad pacticia y entonces la destrucción del negocio anterior viene a ser un nuevo negocio jurídico. En nuestro caso es una posterior transmisión desde el adjudicatario hacia el Instituto -- Nacional de la Vivienda, a diferencia de la primera transmisión, que implicó un desplazamiento dominical desde el Instituto Nacional de la Vivienda, hacia el adjudicatario definitivo de la vivienda.

Aquí nos encontramos en presencia de otro supuesto -- en el que verdaderamente el Instituto Nacional de la Vivienda, puede intervenir como otorgante en dos negocios jurídicos diversos. Pero el supuesto es excepcional y es como un desdoblamiento artificial de una figura jurídica. No es ni más ni menos que volver del revés una operación que se había pensado -

definitiva desde el primer momento. Pero lo cierto es que con respecto a la vivienda de protección oficial, en unos casos el Instituto Nacional de la Vivienda figurará como transmitente, y en el caso de la resolución aparecerá como adquirente. Por tanto, vendrá a ser un verdadero otorgante en los dos negocios jurídicos enlazados.

Tal vez el Texto refundido lo que ha querido decir es que todas las transmisiones sucesivas de las viviendas de protección oficial estarán exentas de tributar siempre que se refieran a inmuebles construidos por el Instituto Nacional de la Vivienda o por la Obra Sindical del Hogar, y siempre, también, que las mismas hayan tenido lugar dentro del plazo de veinte años a partir de la calificación definitiva de las viviendas. Esta es la única forma de conferir lógica al precepto con objeto de que no se baraje indebidamente en el mismo la palabra "otorgante". De otro modo significaría un resultado excesivo y un privilegio fiscal injustificable y atentatorio contra el justo reparto de la carga tributaria si tenemos en cuenta que muchas de las sucesivas enajenaciones podrían tener un matiz -- abiertamente especulativo. Es más, cualquier futura transmisión de estas viviendas de protección oficial es mirada con recelo. Porque si se cumplen las finalidades previstas por el legislador, lo lógico es que la vivienda no se transfiera, ya que ha de servir de morada para la familia, más o menos modesta, beneficiaria de la adjudicación. Y si en el período de los veinte años indicados proliferan las compras y ventas sucesivas, ello es una <sup>mala</sup> señal, una denuncia de que se están incumpliendo las -- previsiones estatales y una clara muestra de que se habrá comercializado esta especial clase de viviendas protegidas.

## OBLIGACION DE EDIFICAR

El número 34 del artículo 65 del Texto Refundido declara exentas las transmisiones a favor de particulares en virtud -- del procedimiento de enajenación forzosa previsto en los artículos 142 a 151 de la Ley del Suelo de 12 de mayo de 1.956, siempre que, siendo segundas o posteriores, se justifique el pago del impuesto por las anteriores.

Los artículos que comentamos de la Ley del Suelo reconocen la obligación del propietario de solares de emprender la -- edificación dentro del plazo fijado en el Plan, proyecto de urbanización o expropiación, programa de actuación o acuerdo de declaración de interés inmediato de urbanización y edificación del polígono o manzana.

Si no estuviere determinado, el plazo será de dos años, contados desde que el polígono o manzana merezca la calificación de casco, si el propietario de la parcela hubiere cedido los terrenos viales de parques y jardines y costeado la urbanización -- en la proporción correspondiente, y de tres años, a contar de la recepción provisional de las obras fundamentales de urbanización, en los demás casos.

En el artículo 144 de la Ley del Suelo el que contiene drásticas sanciones para el incumplimiento de la obligación de -- edificar. En efecto, este precepto establece: "Transcurrido el plazo correspondiente sin que el propietario hubiere emprendido

Finalmente el artículo 51 establece que si el adquirente no cumpliera sus obligaciones en torno a la edificación, el Ayuntamiento lo declarará así, de oficio o a instancia de cualquier interesado. Dentro de los dos meses siguientes a esta declaración, el propietario expropiado podrá ejercitar el derecho de reversión. Si el antiguo propietario no ejercitare el derecho de reversión, el Ayuntamiento podrá expropiar en iguales condiciones. Si el propietario o la corporación ejercitantes de los derechos mencionados no comenzaran las obras en el plazo de seis meses ni las siguieran al ritmo adecuado, el inmueble pasará de nuevo a la situación de venta forzosa.

Ha sido necesario realizar esta copiosa exposición de preceptos legales para determinar el régimen jurídico de las enajenaciones forzosas de solares sin edificar y poder así comprender la catalística exención contenida en el número 34 del artículo 65, que se refiere a "las transmisiones a favor de particulares, siempre que siendo segundas o posteriores se justifique el pago del impuesto por las anteriores"

Este número 34 alude literalmente a las transmisiones a favor de particulares, y como las exenciones son de interpretación restrictiva, esto significa que la exoneración no podrá reconocerse a cualquier institución o corporación o asociación de derecho público. Lo cual, por otra parte, no tiene demasiada transcendencia, porque normalmente las personas jurídicas públicas podrán cobijarse en la exención del número 1º del párrafo 1 del artículo 65. Y no hay que descartar del juego de las posibles realizaciones forzosas a las personas jurídicas públicas, porque el artículo 146 se refiere a "cualquier persona" con lo cual no nos permite que verifiquemos discriminaciones interpretativas.

Del conjunto de los artículos de la Ley del Suelo que acabamos de transcribir se puede extraer un principio básico: el de que el legislador pretende de una forma permanente, sin que pueda quedar enervado el compromiso de edificar por el hecho de que cualquier adjudicatario incumpla la obligación de construir. De ahí que las transmisiones forzosas puedan ser primeras, segundas o posteriores.

Como el número 34 establece que "siempre que siendo segundas o posteriores se justifique el pago del impuesto por las anteriores", parece dar a la locución "siempre que" un carácter condicionante. El "siempre que" es equivalente a "con tal de que" o más abreviadamente a la condición directa "si". Si aceptáramos la sustitución de expresiones equivalentes, este número 34 se referiría a "las transmisiones forzosas si, siendo segundas o posteriores...". Resulta, de los términos literales de la exención, que, para que ésta se reconozca, es necesario que haya pagado alguna de las transmisiones sucesivamente encadenadas. Es decir, - que si se trata de una enajenación forzosa segunda, para que ésta no tribute será imprescindible que haya satisfecho el impuesto la primera. Y si se trata de una adquisición forzosa quinta - en el orden sucesivo, para que la misma no contribuya será imprescindible que se haya satisfecho el impuesto por las cuatro anteriores.

La forma de producirse este texto nos deja en la duda de si alguna vez pagarán las transmisiones que reúnan la condición de primeras en el tiempo; es decir, las primeras transmisiones realizadas según los moldes de la venta forzosa. Y a este respecto se produce una perplejidad interpretativa. A primera vista

y seguido a ritmo normal la edificación de un solar, ajustada al Plan, la parcela quedará inmediatamente en venta forzosa y será individualizada e inscrita por el Ayuntamiento, de oficio o a instancia de cualquier persona, en el Registro Municipal de Solares".

En el supuesto de que el plazo de edificación no estuviere determinado en el Plan o proyecto de urbanización, también las fincas deberán ser incluidas en el Registro de Solares, pero no pasarán a la situación de venta forzosa hasta que haya transcurrido el plazo de dos años, a contar desde aquella inclusión, sin que durante este plazo se hubieren iniciado o continuado por el propietario las obras de edificación o luego no las desarrollara con ritmo normal.

El artículo 146 preceptúa que cualquier persona podrá adquirir, transcurridos los plazos de retención por el propietario (dos años) un solar o finca incluido en el Registro y solicitar del Ayuntamiento que lo expropie y se lo adjudique íntegramente, siempre que el peticionario asuma los compromisos de edificar según el Plan e ingresar en la depositaría de fondos municipales la cantidad necesaria para abonar el justiprecio.

El artículo 147 establece que el Ayuntamiento, si transcurren dos años sin que ninguna persona solicite la expropiación y consiguiente adjudicación de un solar incluido en el Registro, sacará a subasta el inmueble, con la cláusula de que el adquirente habrá de edificar según el Plan.



podiera sostenerse que dichas primeras transmisiones están exentas no sólo porque las exenciones de tipo político social suelen referirse precisamente a las primeras transmisiones (ver números 29, 36, 37... del artículo 65 del Texto Refundido del Impuesto), sino también porque condicionándose la exención, sólo en el supuesto de tratarse de segundas o posteriores transmisiones, parece, "a sensu contrario", que las primeras transmisiones pudieran estar exentas sin restricción o condicionamiento de ningún orden.

Sin embargo, destruye esta interpretación benevolente el inciso total del número 34 que hemos venido analizando. Se refiere esta norma a las transmisiones forzosas "siempre que, siendo segundas o posteriores, se justifique el pago del impuesto por las anteriores". El caso límite es el de una adquisición segunda en el historial enajenativo de la parcela, es decir, una segunda transmisión. Si, de acuerdo con la literalidad del número 34, es necesario, para eximir a esta segunda enajenación, que "se justifique el pago del impuesto por la anterior", esto equivale a decir que la primera transmisión por el procedimiento de enajenación forzosa de los solares no edificadas, está siempre sujeta al impuesto y que lo que ha querido el legislador es promover la construcción de viviendas, muy necesarias en el año 1.956, estimulando a los sucesivos adquirentes con una exención impositiva, basada en la circunstancia del abono de la deuda tributaria por parte del primer adquirente de la parcela transmitida en régimen de venta forzosa.

Ante esta evidencia que acabamos de indicar mejoraría la redacción del número 34 del artículo 65 si llevase el siguiente texto: "Las segundas o posteriores transmisiones a favor de particulares... si se justifica el pago del impuesto por las anteriores".

Según el párrafo segundo del número 34, estas exenciones quedarán sin efecto si no se acredita por certificación del órgano urbanístico competente que la construcción fue realizada dentro del plazo y conforme al proyecto debidamente aprobado.

Este párrafo segundo trae de la mano la aplicación del artículo 15 del Texto Refundido, según el cual la oficina liquidadora hará figurar en la nota en que se haga constar el beneficio fiscal el total importe de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar la exención o reducción concedida. Esta norma se aplicará siempre que la efectividad de la exención dependa -- del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito exigido por la Ley.

El Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1.959, en su artículo 6º número 60, era más claro a este respecto, pues disponía: "Si por incumplir el adquirente cualquiera de las obligaciones que le impone la Ley del Suelo hubiera de realizarse una nueva venta forzosa de la finca, no gozará de exención esta nueva transmisión sin la previa justificación -- del pago del impuesto procedente por la transmisión anterior". -- (Que también estaba exenta, pero que perdió el privilegio por no haber construido y hacer, con su apatía, necesaria una nueva enajenación forzosa.)

## TRANSMISIONES POR EXPROPIACION FORZOSA

El número 35 del artículo 65 del Texto Refundido del Impuesto declara exentas las transmisiones que en virtud de la expropiación forzosa a que se refiere el artículo 121 de la Ley del Suelo se realicen a favor de personas privadas, siempre que se acredite la autorización, y, en su caso, la edificación en el tiempo y modo previstos en el proyecto que haya legitimado la expropiación forzosa.

Con respecto al artículo 121 de la Ley del Suelo nos dice GONZALEZ PEREZ: "La expropiación total de los terrenos comprendidos en el polígono constituye uno de los sistemas de actuación de los planes del urbanismo: El ente que asume la urbanización adquiere los terrenos que integran el sector por el procedimiento expropiatorio y lleva a cabo la obra de urbanización y, en su caso, de edificación en los plazos previstos" (1)

El mismo autor aclara algunos conceptos que se relacionan con el mencionado artículo 121 de la Ley del Suelo. Y nos dice que la potestad expropiatoria, según el artículo 2º de la Ley de Expropiación, sólo corresponde a la Administración Territorial, por lo que las demás entidades y los particulares podrán ser beneficiarios de la misma, pero no expropiantes. Porque expropiantes sólo pueden serlo la Administración del Estado a través de los distintos órganos con competencia para ello y las demás corporaciones públicas territoriales, si bien estas últimas han de contar con la previa autorización de la Comisión Central de Urbanismo.

(1) Ver Jesus GONZALEZ PEREZ, comentarios a la Ley del Suelo, edición "B.O.E." Madrid, 1.968.

Beneficiarios de la expropiación, según la Ley, pueden serlo, además de los entes públicos territoriales, cualquier ente público o el particular que lleve a cabo la urbanización. A estos particulares se refiere el artículo 121 de la Ley del Suelo cuando alude a las "personas privadas".

Es interesante, para esclarecer la desdichada y oscura redacción del número 35 del artículo 65 del Texto Refundido, mencionar la disposición del artículo 123 de la Ley del Suelo, según el cual el adquirente de los terrenos expropiados, cuando éstos no se incorporaren al patrimonio municipal del suelo como reserva deberá acometer, realizar, la urbanización, y en su caso, la edificación, en el tiempo y modo previstos en el proyecto que haya legitimado la enajenación forzosa.

El número 35 habla de las transmisiones, en virtud de la expropiación, a favor de personas privadas. En una inteligencia literal del precepto, aceptando el valor gramatical y jurídico de la palabra transmisión, habrá de pensar en un desdoblamiento de enajenaciones sucesivas. Pensemos, para situarnos en el problema, en la realidad de uno o varios polígonos que se quieren urbanizar. Si un Ayuntamiento, una corporación o una persona privada expropiaran los terrenos comprendidos en el polígono, lo que están haciendo jurídicamente es adquirir esos terrenos y no transmitirlos. Si hubiese alguna transmisión, ésta habría que enfocarla desde el punto de vista del expropiado, del que proceden los bienes que otros adquieren. Porque la moneda de la enajenación tiene, como las numismáticas, una cara y una cruz; la cara es la transmisión, que realiza el anterior propietario de los bienes y la cruz; es la adquisición, que verifica el extraño, que en virtud del oportuno negocio jurídico se convierte en el nuevo propietario, sucesor jurídico particular del transferente.

De ahí que sostengamos que la expresión literal del número 35 parece comprender un tracto sucesivo de enajenaciones. - Expropia quien adquiere, es decir, el Ayuntamiento, la corporación..., y después, una vez dueño de los bienes en virtud de esta adquisición forzosa, transmite a un segundo adquirente.

Sin embargo, esta construcción hermenéutica no corresponde, pese a su esfuerzo clarificador, a la figura pretendida por la Ley del Suelo. Para comprenderlo es menester transcribir literalmente el artículo 121 de dicho texto legal, que dice:

"1. Los Ayuntamientos y demás Corporaciones públicas y personas privadas a quienes autorice la Comisión Central de Urbanismo podrán emprender o reservar la urbanización de un sector completo y expropiar uno o varios polígonos, sin necesidad de la previa aprobación del plan parcial.

2. Los terrenos incluidos en el polígono que se delimite a efectos expropiatorios habrán de corresponder a sectores comprendidos en el plan general de ordenación urbana.

3. Las edificaciones, aprovechamientos o servicios de cualquier género existentes en el polígono quedarán también sometidos al régimen de expropiación.

4. El polígono de expropiación se determinará mediante proyecto aprobado con sujeción al artículo 32".

El número 35 alude a las transmisiones a favor de personas privadas (con lo que evidentemente excluye de esta concreta exención a los Ayuntamientos y Corporaciones públicas a que también alude el artículo 121 de la Ley del Suelo, porque dichas

personas jurídicas ya tienen reconocida una específica exención en el número 1º del párrafo 1 de dicho artículo 65), siempre que se acredite la autorización y la edificación en la forma prevista en el proyecto que haya legitimado la expropiación forzosa.--- En estas últimas palabras se da mucho relieve a la expropiación, a la legitimación de la misma, lo que nos demuestra que lo que se quiere liberar de carga tributaria no es una transmisión subsiguiente a la directa expropiación sino la expropiación en si misma considerada. Y lo corrobora el mismo número 35 al exigir, para proclamar la exención, que se acredite la autorización. La autorización que confiere la Comisión Central de Urbanismo a las personas o entidades que carecen de facultad expropiatoria para habilitarlas —a los entes no territoriales, se entiende— a realizar estas adquisiciones forzosas, se concreta al acto jurídico de la adquisición por expropiación, porque las enajenaciones ulteriores que pudieran realizarse a favor de terceras personas no requieren ninguna autorización de la Comisión Central de Urbanismo.

Por ello indudablemente, aunque con un gran error de enfoque, a lo que se refiere el Texto refundido es a la adquisición realizada por el beneficiario de la expropiación. Y tan es así que el precedente legal del Texto Refundido, es decir, el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, en su artículo 6º número 60, se refería a las adquisiciones que realicen por el sistema de expropiación forzosa las personas privadas.

Tal vez la incorrecta formulación del número 35 se deba a una sumisa alusión a la denominación del tributo, cuyo título oficial es el de Texto Refundido del Impuesto sobre las Trans

misiones Patrimoniales. Si esto es así, nos demostraría, una vez más, el error del legislador que pone énfasis en la idea de la transmisión, cuando lo que debiera resaltarse es la adquisición de los derechos desde el momento en que la presión fiscal se hace incidir totalmente sobre la persona del adquirente y no sobre la del trasmitente.

---000---

Sólo la consideración del interés general puede avalar las expropiaciones. La Administración, intérprete del bien común, impone el sacrificio del propietario particular al que se le priva de su derecho en aras de una obra que beneficia a la comunidad. Se trata, pues, de una solución quirúrgica y forzada. El individuo no enajena libérrimamente, no prepara volitivamente un negocio jurídico que se le aparece como ventajoso y en el que deposita unos estímulos más o menos especulativos. Muy al contrario. La situación le viene impuesta desde arriba y él tiene que limitarse a consentir y - si no lo hace - a padecer la expropiación.

Por tanto, por lo excepcional de la situación de la situación, la misma sólo debe mantenerse en tanto en cuanto - efectivamente responda a la realización de un interés superior: a la ejecución de una obra de trascendencia general, al establecimiento de un servicio público... Y bastará con que la decisión del Poder se separe unos milímetros de estos objetivos previstos para que emerja con renovados bríos el postergado derecho del particular expropiado. De ahí que la situación dominical, ahogada por la presión de la expropiación forzosa, conserve una "vis" expansiva que hace emerger al derecho sofocado tan pronto como se relajan los resortes expropiadores. Por eso, queda agazapada durante el proceso expropiatorio una potencia recuperadora, que entra en actividad cuando se incumplen los presupuestos de la expropiación. De ahí el que no se hable de transmisión, sino de recuperación de la cosa expropiada.



Si se tratara de una propia transmisión, habría acto sujeto. Así resulta de la mención del hecho imponible del impuesto de transmisiones patrimoniales. En efecto, el artículo 54 del Texto Refundido de 6 de abril de 1.967 considera sujetas las transmisiones por actos "inter vivos" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas y también la transmisión por contrato, acto judicial o administrativo de toda clase de derechos reales.

La transmisión es el traspaso de un derecho de una persona a otra, permaneciendo aquél invariable. A veces se realiza de una forma forzosa o coactiva, como en el supuesto de la expropiación por causa de utilidad pública, y entonces fracasa su perfil de enajenación, por cuanto no se produce por voluntad del titular y no hay propiamente negocio jurídico dispositivo. El reconocimiento de esta realidad puede tener trascendencia con vistas a la adquisición realizada por el Estado, si bien, fiscalmente, la misma constituye un acto exento, porque nunca el sujeto activo de los tributos soporta serlo también pasivo.

Y lo cierto es que la singularidad transmisiva de la adquisición expropiatoria proyecta sus rebeldes perfiles hasta el momento final y negador de la reversión. Ni hubo propia -- transmisión cuando, por un acto forzoso, adquirió el Estado, ni la hay en el momento de readquirir el primitivo dueño.

Porque la anormalidad transmisiva de la expropiación genera el que sobre la relación jurídica creada gravite

una propia condicionalidad jurídica. Se puede sacrificar al súbdito en beneficio del bien común, pero sólo hasta donde ese postulado nihilizador de la propiedad privada no se desintegre. Es decir, hasta el límite del autocumplimiento de las consignas expropiatorias. Si la finalidad no se cumple, la expropiación queda sin carnadura. Fallada la causa, se impone la reversión, porque la privación de la titularidad del anterior dueño queda sin justificación.

Y por ello es por lo que la resolución del T.E.A.C. de 4 de abril de 1.968 nos habla de la "conditio juris" subyacente en la entraña de los desplazamientos expropiatorios. Es como si cada concreta expropiación llevase elíptica esta fórmula: "El expropiante perderá los derechos adquiridos si no cumple los objetivos previstos o si quedare alguna parte sobrante de los bienes expropiados."

Según Castán, "en la "conditio juris" el hecho condicional está agregado por la propia naturaleza del negocio o por el ordenamiento jurídico".

La condición inherente al trauma expropiatorio es una condición resolutoria. Porque no depende de ella la adquisición del Estado - que se ha realizado firmemente, desde la toma de posesión -, sino la pérdida del "status" creado, mediante la reversión en favor del dueño desposeído.

Por ello, resulta aplicable la norma del artículo 7 del Texto Refundido, conforme al cual "si la condición fuere

resolutoria se exigirá el impuesto, desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución".

Aquí no hay nada que devolver porque tampoco se satisfizo nada, debido a la exención subjetiva de que disfruta el Estado.

No hay, pues, transmisión, sino readquisición en virtud del derecho de reversión. Se destruyen retroactivamente las situaciones creadas por la expropiación y se repone a cada parte en la titularidad que ostentaba antes de producirse la enajenación forzosa. La Administración recuperará su dinero y el particular, el bien expropiado. Y por este recobro no se debe tributar porque no se adquiere algo nuevo, sino que se vuelve al dominio de un bien que ya figuró en nuestro patrimonio. No hay ningún acto de circulación de riqueza, ninguna mutación patrimonial que legitime la puesta en marcha de los resortes fiscales del impuesto. Ni hay incrementos crematísticos, ni propósito de lograrlos. No se justifica el gravamen. Dice Ennecerus que los efectos de las condiciones "juris" son distintos según los diversos negocios y que, por tanto, no cabe afirmar con carácter general ni el efecto retroactivo ni la irretroactividad.

La opinión de Ennecerus está pensada en el derecho alemán, cuyo Código Civil no reconoce la fuerza retroactiva de la condición.

El Código Civil español reconoce el efecto retroactivo de la condición cumplida. Tratándose de las condiciones resolutorias, al verificarse las mismas, deberán los interesados restituir

se lo que hubieran percibido, es decir, la cosa y el precio, res  
pectivamente.

Una situación similar se presenta con harta frecuencia en las oficinas gestoras del impuesto, con referencia a la documentación notarial. Se trata del supuesto de escrituras otorgadas por mandatarios verbales, sin título suficiente. Es un caso en el que existe latente también una "conditio juris". La situación patológica se presenta por el hecho de que uno de los requisitos necesarios para realizar actos jurídicos por representación es el de que el representante ostente título bastante. El reglamento notarial da pábulo para que puedan autorizarse instrumentos sin poder. Establece el artículo 164 del Reglamento de 2 de junio de 1.944 que la representación voluntaria habrá de justificarse - siempre, salvo casos de urgencia, en los cuales, con la conformidad de los demás otorgantes, se hará constar que la eficacia de la escritura queda subordinada a la prueba documental de la representación alegada.

Al decir el texto reglamentario que la eficacia de la escritura queda subordinada a la prueba de la representación, el texto está visibilizando una posible suspensión de efectos dur  
ante un tiempo más o menos largo, es decir, está apuntando hacia esa tendencia característica de los negocios condicionales.

El problema que puede plantearse es el de si nos halla  
mos en presencia de una condición suspensiva o de una condición  
resolutoria. Algunos notarios sostienen que la condicionalidad la  
tente en estos casos es de tipo suspensivo, lo cual tiene trascenu

dencia fiscal, porque, si así fuese, conforme al artículo 7.º del Texto Refundido, no se debe liquidar el impuesto hasta que la condición se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el registro público corres  
pondiente.

Sin embargo, a nosotros nos parece que la condición que alienta bajo los supuestos de representación sin título es una - condición de carácter resolutorio. Y ello como consecuencia de - una aplicación conjunta de varios preceptos del Código Civil. Fundamentalmente de los que establecen la teoría del título y el modo y los que preconizan la tradición instrumental. En el Derecho Español (supongamos el contrato más frecuente dentro del hacer no  
tarial, que es la compra-venta) por virtud del contrato surge el título para ostentar el dominio o un derecho real limitado sobre un bien concreto. Falta sólo el modo. Pero cuando nos encontramos en presencia de una documentación notarial, el otorgamiento de la escritura hace las veces de entrega. Es decir, que, por la confluencia del contrato y de la escritura que se produce (artículo 609 d Código Civil) la adquisición del dominio para el representado. Por tanto, lo que puede ocurrir si en su día el representando no ratificase el documento es que esa adquisición se desmorone - lo que representa la existencia de una propia condición resolutoria - y no que vaya a adquirir la propiedad que ya tiene adquirida desde el momento de la conclusión del contrato para el supuesto de que la ratificación se realice (el argumento contrario a la teoría de la condición resolutoria puede formularse con estas palabras: "Si el representado ratifica la enajenación realizada, este represen  
tado adquirirá definitivamente la propiedad transmitida".)

La ratificación es la subsanación o aprobación posterior por el dueño del negocio de lo hecho por otro a nombre suyo sin poder o excediéndose de los poderes recibidos. El Código Civil, en el artículo 1.259, se inclina en principio hacia la nulidad del contrato celebrado a nombre de otros por quien no tenga su autorización o representación legal, si bien admite la validez del otorgamiento si lo ratifica la persona representada antes de ser revocado por la otra parte contratante..

Según la sentencia de 14 de diciembre de 1.940, la ratificación confiere plena eficacia a un negocio que se celebró con falta de un elemento esencial, pero que puede aparecer " a posteriori", cual es el consentimiento del principal o representado.

La ratificación tiene efecto retroactivo. En este sentido, la sentencia de 7 de mayo de 1.897 declara que la confirmación de un contrato hecha por la persona en cuyo nombre se hubiere celebrado por un tercero, sin poderes para ello, convalida el contrato desde el momento de su celebración y no desde la fecha de la confirmación, porque ésta recae sobre el acto ya ejecutado, dándolo por bueno y eficaz. La sentencia de 29 de enero de 1.945 afirma que la posibilidad de ratificación imprime al negocio jurídico concluido sin poder de representación un carácter especial de negocio jurídico en estado de suspensión, subordinado a una conditio juris.

Como vemos en el supuesto de la posible ratifiación, latén nociones de validez y nulidad. Y esta gravitación jurídica nos demuestra, si enfocamos el problema con una luz fiscal,

que estamos en presencia no de una situación suspensiva, sino de una situación resolutoria. Porque si la condición jurídica fue se suspensiva, habría que aplazar la liquidación. En cambio, trándose de actos nulos, anulables o resolubles, la liquidación se gira, desde luego, a reserva de una posible devolución si el evento extintivo se produce.

En este sentido se pronuncia el artículo 7 del Texto - refundido, según el cual el impuesto de transmisiones se exigirá prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia.

El paralelismo con el supuesto de la ratificación no puede ser más evidente. Aunque exista en situación larvaria una posibilidad de ataque del contrato celebrado en virtud de un simple mandato y, consecuentemente, la posibilidad de obtener una declaración judicial declarando la nulidad del mismo, lo cierto es que los liquidadores del impuesto deben prescindir de esta futura atacabilidad y deben practicar la determinación de la cuota contributiva como si el contrato fuese perfecto.

Los posibles perjuicios que puedan derivarse de este modo de proceder aparecen paliados con la doctrina del artículo 17, que reconoce al contribuyente el derecho a la devolución de lo satisfecho cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato.

Indudablemente, el seguido por el legislador fiscal es el procedimiento más adecuado. Sería absurdo e inoperante el qu

las oficinas gestoras del impuesto dejasen de liquidar por el hecho de que el acto concluido entre los particulares adoleciese de algún defecto. Aunque el Código Civil declare de una forma - drástica que son nulos los actos ejecutados contra lo dispuesto en la ley, lo cierto es, sin embargo, que muchos actos prohibidos deambulan por el mundo jurídico con una perfecta salud de hecho, valga la paradoja. Y es que, aunque las leyes digan que ciertos actos son nulos, dicha nulidad no brota espontáneamente, sino que tienen que ser los tribunales y organismos adecuados los que declaren dicha nulidad, produciendo mientras tanto sus efectos el acto nulo.



## LA COMUNIDAD DE BIENES CONSTITUIDA POR ACTOS MORTIS CAUSA

Hay parcelas del sistema tributario que asientan decididamente sus raíces en la tierra nutricia del Derecho común. Tal les ocurre a los Impuestos de Transmisiones, que toman prestadas del fondo jurídico del Derecho civil o del mercantil, las nociones de los actos sujetos. Ello trae como resultado que los buenos especialistas de estos impuestos hayan de tener una formación jurídica de primera línea.

De la circunstancia de que el funcionario gestor sepa indagar en la entraña del acto administrativo puede depender el hecho de una más generosa recaudación para las arcas estatales. Porque la vida jurídica se produce con una riqueza desbordante, tal que en repetidas ocasiones es capaz de dejar estrechos los moldes típicos de los actos tarifados. Y entonces, en aras de los intereses del Tesoro, se hace preciso descender a una lógica discursiva, que sepa extraer de los conceptos contractuales las inevitables repercusiones fiscales, soterradas en muchas ocasiones, tras apariencias engañosas provocadas por las cláusulas ambiguas o mal denominadas que hayan podido elaborar los contribuyentes.

Sale al paso de posibles tergiversaciones el artículo 7 del Texto refundido al exigir que el impuesto se atenga a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado.

En una visión panorámica del Impuesto de Transmisiones vamos a detener nuestra atención en unos aspectos que no - han sido estudiados por la doctrina y en los que, por tanto, - el juego intelectual de la disquisición se puede desplegar con toda lozanía. Como sobre la materia no se han pronunciado los autores, todo género de lucubraciones podrá desenvolverse sin ninguna traba limitativa, sin el pie forzado de ajenos razonamientos, sin el encasillamiento o repudio de cualquier teoría científica.

Cogidos de la mano al texto regulador, vamos a tratar de ofrecer alguna luz en el estudio conjuntado de los párrafos 26 y 29 del artículo 19 del R.I.D.R.

El R.I.D.R. en sendos párrafos del artículo 19, nos ofrece unas reglas un tanto peregrinas sobre mixtificadas formas de comunidad de bienes.

El apartado 29 del artículo 19 coincidente con el - artículo 57, números 2º y 3º del Texto refundido, regula un - tipo de comunidad en el que aparecen implicados, desde un principio, los elementos sustantivos (el objeto de la explotación) y fiscales (la gravitación sobre el negocio comunitario de los impuestos industrial o de Sociedades).

Al jurista debe estimularle sondear en las capas más profundas de las figuras institucionales pergeñadas por los - apartados 26 y 29 del artículo 19. Para ver de subsumir en los

moldes legales algunos de los negocios jurídicos que la libertad convencional de los particulares puede alumbrar. Una de las investigaciones más sugerentes, en este aspecto, es la que dice relación al entronque de las particiones de herencia y adjudicaciones proindiviso con los tipos de comunidad a que se refieren los mencionados apartados del artículo 19.

Resulta interesante estudiar el acto jurídico de la partición y también el negocio jurídico, antípoda de la misma, que constituye la adjudicación proindiviso del todo o parte de los bienes relictos entre los causahabientes.

Con la vista puesta en la adjudicación proindiviso, para demostrar su perfecta armonía con el contrato al que se refiere el apartado 26, vamos a ir analizando dicho apartado, inciso por inciso.

Este párrafo empieza hablando del "contrato". Contrato hay, evidentemente, tanto en la partición como en la adjudicación proindiviso, que la aborta. Porque se ha producido una convención o acuerdo de voluntades encaminada a originar un efecto jurídico de tipo obligacional.

"...sean o no mercantiles las Sociedades o personas - que lo celebren..." Este inciso es perfectamente inútil porque el régimen comunitario que por el mismo precepto se establece a continuación, se regula con una generalidad amplísima, en la que se prescinde de la catalogación jurídica de los sujetos que provocan la comunidad. Por otra parte, en vez de emplear el adjetivo mer-

cantiles, debió el precepto aludir a la existencia o no de la con  
dición de comerciantes en los constituyentes de la comunidad.

"...por el cual se hagan comunes..." La frase, tal como está redactada en el texto reglamentario, parece tener la vista - puesta en el resultado del contrato, más que en su fase inicial. Y ello es así porque lo que se prevé que ha de hacerse común son las ganancias obtenidas por la comunidad. Y en el momento inicial de la misma, la comunidad podrá estar constituida por los bienes fructíferos, que sean capaces de crear una utilidad. Estos bienes son actuales, pero sus frutos son algo futuro, que debe producirse con el tiempo.

"...o deban repartirse en la proporción convenida el to  
do o parte de las ganancias o utilidades obtenidas por aquéllas..."

Esta frase sirve para reafirmarnos en la idea de que lo que de momento entra en la comunidad, no son las ganancias o utilidades, sino los bienes que hayan de producirlas. La comunidad - deberá tener un patrimonio capaz de producir ganancias o, cuando menos, contará con el esfuerzo corporativo de sus miembros, cuya actividad se encamine a la consecución de un beneficio común. Algo, en definitiva, fuera de las ganancias y que sea una premisa - necesaria para que las mismas puedan producirse.

"...o los productos de bienes, empresa o negocios determinados." Aquí sí que se ve claramente que el objeto de la comuni  
dad se bifurca: si entendemos la palabra objeto en el sentido de finalidad, habrá que centrarlo en esas utilidades o ganancias pre  
visibles que se desea repartir en una determinada proporción entre

los comuneros. Pero si entendemos la palabra objeto en su sentido más jurídico de elemento real de una relación jurídica, - habremos de conceder que lo que verdaderamente constituye el objeto de la comunidad son los bienes capaces de producir riquezas. El apartado que comentamos dice o alude al contrato por el que se hagan comunes los productos de bienes determinados. Lo que parece dar a entender que lógicamente también entrarán a formar parte del acervo de la comunidad esos bienes capaces de engendrar productos. Porque no podría concebirse, ni lógicamente ni jurídicamente, un producto, una ganancia o una utilidad, - sin un bien útil que lo produzca.

Claro está que, al menos teóricamente, podría pensarse en que la comunidad quedase ceñida a los productos de los bienes, quedando los mismos bienes al margen de ella. Es decir, que cada comunero, propietario absoluto de sus bienes a los que con su esfuerzo y con su capital, haría germinar económicamente, sólo pondría en común sólo comprometería en la comunidad, los productos de su propiedad rabiosamente individualizada. Pero esto no rima con la conducta normal de los hombres porque aun insensiblemente, siempre se apoyaría en un desequilibrio entre las prestaciones de los comuneros. El propietario más activo, más inteligente, de patrimonio más saneado, de técnica más moderna, no aceptaría comprometer, ligar, los resultados de una empresa próspera a los de otra menos pujante. Inversamente el dueño de la explotación menos próspera, preme-

ditada o insensiblemente, se abandonará, en la confianza que -  
le dé la experiencia y los prósperos resultados de su asociado.

"...Se considerará como Sociedad de ganancias, liquiu  
dable sobre la base del usufructo de los bienes cuyos produc-  
tos o utilidades de explotación sean objeto de la Sociedad..."

En este último párrafo se advierte con palmaria cla-  
ridad esa dualidad de objetos a que antes aludíamos. En primer  
término, el objeto físico de la relación contractual está consu  
tituido por esos bienes cuyo usufructo se toma como patrón li-  
quidable. En segundo lugar se piensa en el que podríamos deno-  
minar objeto teleológico de la comunidad. El texto reglamenta-  
rio se refiere a él cuando dice que el objeto de la Sociedad -  
son los productos de la explotación de los bienes comprometidos  
en la empresa lucrativa.

Según el Reglamento, el contrato que estudiamos --  
se considerará como Sociedad de ganancia. No deja de recor-  
dar la estructura asociativa a que se refiere el apartado -  
26, al régimen de la Sociedad universal de ganancias, regla-  
mentada en el artículo 1.675 del Código civil. En él se es-

tablece que los bienes de cada socio continúan siendo de dominio particular, pasando sólo a la Sociedad el usufructo.- Pero también pudiera encajarse la figura elaborada en el apartado 26 con el modelo de Sociedades particulares a que se refiere el artículo 1.678 del Código civil, cuando considera que puede cifrarse el objeto de estas Sociedades en los frutos que produzcan cosas determinadas. En estos dos supuestos contemplados por el Código civil se desemboca en la tesis, que antes rechazábamos, de que los bienes fructíferos se excluyan del patrimonio de la entidad corporativa.

Para los casos en que se contituya una administra-ción única común se establece la norma rigurosa de que los -contratos se liquidarán por las normas de la constitución -de Sociedad. La reserva es un tanto extraña, sobre todo dada la asimilación preconizada con respecto a la Sociedad de ganancias, por cuanto todo tipo de Sociedades debe tener una administración organizada, y aun en los supuestos más anár-quicos de no haberse previsto nada en los estatutos, se es-tablece por el Código que todos los socios se considerarán administradores.

En el artículo 57 del Texto refundido, se dictan normas con respecto a las comunidades que tengan por objeto la explotación de negocios mercantiles o industriales, cu-yos rendimientos estén sujetos a los impuestos industrial -o sobre Sociedades.

La frase subrayada parece una llamada de atención para que tengamos en cuenta que ni todo el Comercio ni toda la Industria están sujetos a la acción fiscal. Por lo que - respecta al impuesto sobre las actividades y beneficios comerciales o industriales, de las dos formas de tributación en él establecidas (la cuota de licencia, y la cuota por beneficios), el Reglamento sólo se fija en esta última. Y si nos adentramos en la legislación específica reguladora, advertiremos que no todos los profesionales deben tributar. - En efecto, sólo tienen obligación de satisfacer la cuota - por beneficios aquellos contribuyentes individuales cuya licencia fiscal tenga un importe de más de 1.500 pesetas anuales y cuyo volumen de negocios no exceda de 300.000 pesetas anuales.

Por lo que respecta a impuesto sobre las rentas - de Sociedades y Entidades jurídicas, no todo tipo de personas jurídicas está sujeto al impuesto, existiendo en la regulación específica una nómina no muy extensa de exenciones. Entre los sujetos pasivos de este impuesto, el artículo 9º del Texto refundido de 23 de diciembre de 1.967 menciona en su apartado F a las comunidades de bienes que exploten algún negocio, cuyos rendimientos deban ser gravados en impuesto industrial, cuota de licencia. En este apartado parece estar pensando en las mismas comunidades a las que se refiere el artículo 57 del Texto refundido del impuesto de transmisiones patrimoniales.



Este apartado 29 parece limitar su régimen a las personas que desarrollan una actividad mercantil o industrial, las que, según se trate de personas físicas o de personas jurídicas deberán, normalmente, estar afectadas o bien por el impuesto industrial o bien por el impuesto de Sociedades. Para que dichas personas se hallen sujetas al Impuesto de Derechos reales es necesario que concurren ambos requisitos. Es decir, que exploten un negocio mercantil e industrial y, además, que deban tributar por los ya referidos impuestos. Si bastase con uno solo de estos requisitos, el precepto resultaría rebasado en su intención por la prolijidad de la fronda legislativa. En efecto, si se llamase a tributar a las personas jurídicas que deban satisfacer el Impuesto de Sociedades, cabría incluso extender la acción fiscal a las Sociedades, con objeto agrícola. Porque la regla segunda de la instrucción provisional de 13 de mayo de 1.958, reguladora del impuesto sobre las rentas de las Entidades jurídicas, incluye en la lista de las Sociedades sujetas a las Compañías Anónimas y de responsabilidad limitada, (1), las cuales, según sus respectivas leyes reguladoras pueden tener por objeto cualquier actividad jurídica, aunque no tenga un tinte comercial. Lo mismo ocurre con las Sociedades o Cooperativas de producción y con las asociaciones que tengan por finalidad la realización de algún lucro, Entidades todas ellas sujetas a tributar por dicho Impuesto de Sociedades.

(1) Actualmente el Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de Sociedades declara sujetos pasivos en este tributo a las Sociedades mercantiles, cualquiera que sea su forma y objeto social (artículo 9º).

De todo ello se desprende que aunque las Entidades agrícolas pudieran estar sujetas al Impuesto de Sociedades, sin embargo, no deberán soportar la presión fiscal por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, por adolecer del requisito de la dedicación a explotar negocios mercantiles o industriales. Sin embargo, no por ello puede decirse que las Sociedades con objeto agrícola escaparán en todo caso a la acción del Impuesto de Transmisión de bienes. El apartado 26 del artículo 19 del R.I.D.R. permite sujetar los contratos con vertencia a la comunidad en los casos más variados. La Empresa agrícola aparece reflejada en la expresión "los contratos por los que se hagan comunes los productos de bienes determinados".

El número 3 del artículo 57 del Texto refundido grava la asociación de herederos cuando estos, como consecuencia de la partición, continuen explotando en régimen de indivisión un negocio del causante por un plazo superior a 3 años.

El quid de la cuestión está en concretar exactamente el verdadero significado de la palabra negocio. Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua, por negocio debe entenderse cualquier ocupación, empleo o trabajo. En otra acepción, también académica, por negocio se entiende todo lo que es objeto o materia de una ocupación lucrativa o de interés. Es decir, que en el marco de la definición pueden encuadrarse perfectamente la actividad agrícola o pecuaria en cuanto sea objeto de una actividad lucrativa.

Con respecto a las explotaciones agrícolas el problema estará en que sean detentadas por unas personas físicas o por unas personas jurídicas. Si el sujeto del negocio es un individuo entonces, como no gravado por el Impuesto Industrial (puesto que éste extiende su ámbito exclusivamente a las actividades mercantiles e industriales), extenderá su trato fiscal sobre sus herederos. Es decir, que los causahabientes de un negocio agrícola, no sujeto por definición a la contribución industrial, no deberán satisfacer el Impuesto de Transmisiones, aunque exploten en régimen de indivisión el mismo negocio a que se dedicaba el causante.

En principio, pudiera sustentarse que por el contrario, si se trata de una persona jurídica, los herederos, aunque el causante estuviese dedicado a una empresa agrícola, deberán hacer frente al Impuesto de Transmisiones, siempre que, como consecuencia de la partición o de una adjudicación proindiviso, continúen explotando en régimen de indivisión la misma explotación que estaba llamada a tributar por el Impuesto de Sociedades.

Aquí conviene hacer dos precisiones. La primera, que a diferencia del apartado 26, no creemos pueda incluirse el supuesto de las adjudicaciones proindiviso. Por la razón de que los preceptos fiscales son de interpretación restrictiva y el apartado 29 se refiere exclusivamente a la partición, no comprendiendo su figura antitética, constituida por las adjudicaciones proindiviso entre los herederos.

La segunda consiste en que, en definitiva, no podrá tener viabilidad la idea de negocios agrícolas sujetos al Impuesto de Sociedades como consecuencia de una partición, por la sencilla razón de que las personas jurídicas no mueren físicamente y no provocan fenómenos de partición sucesoria. Las personas jurídicas se disuelven llegado el caso, y su caudal deberá repartirse entre los socios. Pero esta división del haber social constituye un instituto jurídico distinto del que integra la partición hereditaria.

Pero no podemos desconocer que en Derecho las afirmaciones han de brindarse con una cierta relatividad. Si no fuera así, resultaría absurdo este inciso final, en cuyo análisis nos estamos ocupando. Pero es necesario que tengamos la vista puesta en la realidad, en el Derecho vivo de las Sociedades. Las modernas leyes, que limitan la responsabilidad de los socios por las deudas sociales, consideran que no constituye causa de disolución de la Entidad el hecho de que las acciones o todas las participaciones se reúnan en una misma mano. Siendo esto así, y advirtiéndose en la práctica la existencia de Sociedades en que todo el capital pertenece a un único socio, podrá, en definitiva, legitimarse, siquiera sea para esos casos excepcionales, aquella opinión que antes esbozábamos, según la cual podría ocurrir que un negocio del causante, disfrazado bajo apariencia de Sociedad pudiera tributar como constitución de Sociedad, como consecuencia de la partición realizada por los herederos y aun en el supuesto de que el negocio fuese un negocio agrícola.

## CONSECUENCIAS FISCALES DE LA POSESION DE BUENA FE

Cada día en mayor medida el derecho público fiscal se interfiere en zonas jurídicas caracterizadas por su "climax" civilístico. Nada mejor para demostrarlo que considerar tributariamente el artículo 457 del Código básico, elegido precisamente - entre los que mayores esquinas pueden oponer a nuestro propósito dada su descomprometida base; pues se trata de un artículo cuyo supuesto de hecho no entronca necesariamente con la mecánica de las transmisiones patrimoniales, presupuesto tributario para que entre en juego cualquiera de los impuestos que gravan el tráfico jurídico. Tráfico que, sustantivamente considerado, tiene su adecuado marco en el Código civil.

Entre el copioso articulado, de signo aséptico, del - Código civil, hemos escogido este precepto cuya simple enunciación parece denotar su no beligerancia fiscal.

Según el artículo 457 del Código civil, "el poseedor - de buena fe no responde del deterioro y pérdida de la cosa poseida, fuera de los casos en que se justifique haber procedido con dolo".

Según el artículo 433 "se reputa poseedor de buena fe al que ignora que en su título o modo de adquirir exista vicio que lo invalide".

El defecto que invalida, y cuyo conocimiento es presupuesto de la mala fe del poseedor, puede afectar al título inexistencia de un requisito esencial de la compraventa, del testamento...) o al modo (si en un supuesto de compraventa de bienes muebles se reputase que consumaba la entrega del objeto vendido la circunstancia de poner en poder del comprador títulos de pertenencia contra las reglas de los artículos 1.463 y 1.464 del -- Código civil.).

En términos generales, el dolo es el acto realizado con conciencia y voluntad de producir una transgresión jurídica.

Puede existir dolo en el caso de surgir una posesión -- de mala fe. En este sentido considera el artículo 435 del Código civil que se extingue la buena fe desde el momento en que existen actos que acreditan que el poseedor no ignora que posee la -- cosa indebidamente.

En el momento en que el poseedor conociese la existencia de otra persona que ostenta un título superior al suyo, y -- comprendiese las posibilidades de extinción de su Derecho, por -- tendencia natural se abandonaría en el cuidado de la finca, que en cualquier momento, podría pasar a un tercero, es decir, cesaría en esa diligencia característica del buen padre de familia. Por tanto, integraría una negligencia culpable, de cuyo abandono podrían derivarse perjuicios o deterioros para la finca, cuya -- responsabilidad cabe enmarcar en el artículo 457 del Código civil.

Aparte de esta negligencia culpable, puede encontrarse, -- una vez extinguida la buena fe, una responsabilidad cualificada por dolo en sentido estricto, en el supuesto de daños intencionadamente causados en la finca.

Considerado el artículo 457 del Código civil desde el punto de vista fiscal, la primera digresión jurídico tributaria que -- nos sugiere es la referente a una contemplación fiscal de la posesión.

En principio pudiéramos decir que la posesión no está contemplada en la lista de actos sujetos a la L.R.T.

Si bien es cierto que en materia de posesión es preciso -- distinguir entre la detentación que sirve de sustrato a ciertos institutos jurídicos y la posesión en si misma considerada, como entidad jurídicamente sustantiva.

La posesión incluida en la copia de facultades de ciertos titulares jurídicos no tiene por qué tributar con independencia, -- porque el jus pessiendi forma parte del estatuto jurídico legal de las instituciones en cuestión. Es el caso de la detentación subyacente a los derechos de propiedad, usufructo, uso, habitación y censos, cuya tributación total envuelve en su área tributaria lo que, de otra forma, hubiera habido que pagar por la transmisión de la posesión, al menos desde un punto de vista de "lege ferenda". Lo -- mismo cabe decir del arrendamiento, contrato por el que se transmite el uso y disfrute de una cosa, y, por tanto, la posesión.

Pero ¿qué ocurre con la posesión del precarista? Se trata de una situación jurídica no tarifada especialmente en el impuesto de transmisiones patrimoniales "inter vivos". Y qué ocurre con la detentación sin título alguno, capaz de llegar a engendrar una robusta situación dominical al cabo de un cierto número de años?.

El Texto Refundido no atribuye beligerancia fiscal a la posesión independizada. Nos parece un error. La posesión tiene un valor. Por ello su adquisición debiera estar sujeta al impuesto. - Lo mismo cabe decir de los actos jurídicos de análogo alcance: actos modificativos, declarativos, transmisivos... de la posesión.

Fiscalmente considerado, el artículo 457 del Código civil puede conducir a una curiosa consecuencia. Sobre todo "a sensu contrario", si tenemos en cuenta que este precepto también dispone con respecto al poseedor de mala fe que este último responde aún de los deterioros producidos por fuerza mayor, en caso de mora.

Hay que tener presente que la fuerza mayor lo mismo afectaría a los bienes aunque éstos estuviesen en poder del propietario reivindicante. Luego al ocurrir la fuerza mayor, el titular del derecho real debiera sufrir en su propio patrimonio el desmerecimiento económico que implica el deterioro sobrevenido.

Luego, si por haberse interferido un poseedor de mala fe, el vencedor en la posesión adquiere derecho a ser restituido en un valor que habíase extinguido para él, ello determina a favor del -



mismo un verdadero enriquecimiento que, a nuestro juicio, debiera ser afectado por el impuesto de transmisiones patrimoniales.

El valor de la reparación del deterioro pasa desde el poseedor de mala fe hasta el que tiene derecho a percibirlo. Hay, -- pues, un auténtico acto de circulación o traspaso de riqueza, perfectamente afectable por el impuesto gravador del tráfico.

--ooo0ooo---

EL USUFRUCTO DE FINCA HIPOTECADA ANTE EL  
IMPUESTO DE TRANSMISIONES.

Según el artículo 509 del Código civil, dictado para el caso de usufructo de finca hipotecada, "si la finca se embargase o vendiese judicialmente para el pago de la deuda, el propietario -- responderá al usufructuario de lo que pierda por este motivo".

¿Qué es lo que pierde el usufructuario cuando se ejerce el *judistrahendi*, característico de la hipoteca?. Siguiendo la letra del precepto cabe distinguir dos casos:

a) Que la finca se embargare. La dicción legal puede amparar dos interpretaciones diferentes:

1ª.- En primer lugar, la palabra embargo puede ser utilizada, en el sentido amplio, de medida cautelar. Porque la hipoteca engendra una afección directa sobre la finca gravada, que excluye la garantía que implicaría un embargo "*strictu sensu*". Sostenemos esto con alcance institucional, sin desconocer que en los procedimientos hipotecarios hay un trámite de anotación de embargo.

Es decir, en el sentido en que la L.E.C. equipara, en un mismo título, el embargo preventivo y el aseguramiento de bienes litigiosos.

Esta medida cautelar, en el supuesto de la hipoteca, estaría constituida por la administración interina de la finca hipotecada (admitida en el procedimiento judicial sumario y en el eje-

cutivo ordinario). Y en este caso el usufructuario podría ver disminuída su facultad de uso y disfrute, perdiendo algo, y dando base a la indemnización.

2ª.- El embargo entendido en su sentido procesal directo.

Se refiere el Código civil al embargo de los bienes usufructuados como una de las posibilidades dañosas que se ciernen -- sobre el panorama jurídico que caracteriza la figura civil del -- usufructuario....

Parece a primera vista que el embargo, en cuanto que no significa ninguna enajenación actual, poca trascendencia lesiva puede tener para el usufructuario cuya vopia de facultades protegidas se desenvuelve en el campo fruicional de las cosas.

Sin embargo, no es difícil imaginar una serie de supuestos en los que se vislumbra ese daño derivado del embargo y los -- medios de publicarlo (por ejemplo, la anotación preventiva) advierten a todo posible tercero usufructuario del peligro latente de -- una posible futura enajenación de la finca soporte, con todos los peligros de extinción de gravámenes subsiguientes que ello entraña.

En estas condiciones le será difícil al usufructuario, caso de interesarle operar con su derecho de usufructo, encontrar un posterior adquirente de su derecho, con lo que la potencial -- disponibilidad del usufructo se encontraría coartada por la traba que represente el embargo.

b) "O vendiere judicialmente para el pago de la deuda". La venta forzosa de la finca hipotecada es el segundo gran peligro que se cierne sobre el usufructuario.

La trascendencia de esta enajenación con respecto al usufructuario puede variar atendiendo a la circunstancia de que dicha carga sea anterior o posterior a la hipoteca ejecutante.

Si el usufructo es anterior a la hipoteca, aunque se produzca la venta forzosa de la finca, dicha transmisión ningún relieve ofrece frente al usufructuario, que continuará con su derecho inalterado frente al nuevo titular de la finca.

El problema, en el que tiene puesta la vista el artículo del Código civil que comentamos, se produce cuando el usufructo es posterior a la hipoteca de la finca. En este supuesto, el daño - que se produce para el usufructuario consiste en la pérdida de su derecho provocada por la liberación o purga que se produce en los procedimientos hipotecarios establecidos para el ejercicio de ius distrahendi.

En todos los casos, según el Código civil, el usufructuario tiene derecho a que el propietario le abone lo que pierde como consecuencia de la venta de la finca hipotecada. Como consecuencia del principio, según el cual, nadie debe enriquecerse injustamente a expensas de otro.

Si no existiese la regla del artículo que comentamos, en el caso de venta de la finca hipotecada se produciría un incremento torticero en el patrimonio del propietario. Porque el usufruc-

uario adquiriría, en el título constitutivo, un disfrute o vitalicio o por un número determinado de años, que se quiebra, que se extingue anticipadamente al producirse la venta forzosa de la finca hipotecada. La justa valoración de lo perdido creemos que podrá hacerse acudiendo a los baremos establecidos por el Texto Refundido que proporcionarán el valor del usufructo según sea temporal o vitalicio. Y para valorar el perjuicio bastará con realizar una simple operación de resta atendiendo al tiempo transcurrido desde la constitución del usufructo hasta su extinción anticipada y comparando estas cifras con las que se obtendrían de no haberse extinguido anticipadamente el gravámen.

#### CONSECUENCIAS FISCALES DE ESTE PRECEPTO

1º.- La primera amenaza que se cierne sobre el usufructo es la de que se produzca el embargo de la finca hipotecada. Y tratándose de inmuebles sujetos a procedimiento judicial, todo embargo trasciende hasta la respectiva anotación registral. Surge de esta forma el concepto liquidable de la anotación preventiva de embargo, al que se refiere el número 36 de la tarifa vigente en el impuesto de transmisiones patrimoniales inter vivos.

2º.- La venta de la finca hipotecada.

El Código civil habla de "venta judicial" de la finca hipotecada. Con lo que a primera vista parece que quedaría fue-

ra de su juego toda enajecación que se hubiese producido como consecuencia del procedimiento extrajudicial de ejecución hipotecaria. Sin embargo, creemos que no debe ser así. en primer lugar, porque el Código no podía pensar en un procedimiento inexistente al tiempo de su promulgación. En segundo término y fundamentalmente, porque la razón de justicia que avala la indemnización del perjuicio sufrido por el usufructuario es la misma cualquiera que sea el procedimiento de ejecución hipotecaria - intentado. En el momento de producirse la enajenación surge el acto liquidable de transmisión onerosa de bienes inmuebles, gravado actualmente con el tipo del 7,40 por 100.

Es conveniente penetrar en la idiosincrasia juridico-fiscal de la transmisión de fincas hipotecadas y llegados a este punto se hace necesario volver sobre la distinción antes apuntada entre usufructos anteriores y posteriores a la constitución de la hipoteca que ha entrado en fase de actividad enajenativa.

a) Usufructos anteriores a la constitución de la hipoteca.

Dichos usufructos persisten sobre la finca aunque la misma se venda en procedimiento hipotecario. A ellos les es aplicable la disposición número 3 del artículo 15 del Texto Refundido, según el cual los Registradores de la propiedad o mercantiles harán constar por nota marginal, en los casos de desmembración del dominio, la afección de los bienes al pago de la liquidación que proceda por la extinción del usufructo. Esta regla - está pensada para el momento de la constitución de los usufructos, pero será también aplicable a los usufructos que, constitu-

dos con anterioridad a la ley de reforma tributaria, se reflejen en el registro incidentalmente con ocasión del embargo o enajenación de una finca hipotecada.

Tratándose de usufructos preferentes a la hipoteca ejecutante, el usufructuario no pierde nada en el supuesto de que la finca se venda judicialmente para el pago de la deuda. Su derecho al uso y disfrute de la finca subsiste pese a los cambios de propiedad de la finca usufructuada, puesto que la enajenación de ésta no es causa de extinción de los usufructos de superior rango jurídico.

El hecho de que en virtud de la enajenación judicial surja un nuevo nudo propietario, no obsta al derecho de usar y percibir los frutos, que constituyen el contenido económico del derecho de usufructo. La enajenación no implica que las facultades transferidas al usufructuario se refundan en la propiedad residual, cosa que ocurriría en el supuesto de que la hipoteca ejecutante fuere de superior rango al del usufructo cuestionado.

El precepto fiscal aplicable a la materia que nos ocupa está constituido por el artículo 8º del Texto Refundido, según el cual en las transmisiones la base será el valor de los bienes y derechos del que se deducirán las cargas o gravámenes impuestos sobre los bienes o derechos transmitidos, siempre que disminuyan realmente el valor de éstos.

Se complementa esta programática expresión legal con lo establecido en el artículo 70 del Texto Refundido que preceptúa: "En las transmisiones a título oneroso, para determinar el

valor declarado, se adicionará al precio, el importe de las cargas no deducibles a efectos fiscales, salvo que los contratantes estipulen expresamente la deducción de estas cargas del precio - fijado o el adquirente se reserve parte de éste para satisfacer aquellas".

Dicho artículo preconiza la aplicación del reseñado régimen a todo tipo de transmisiones onerosas, "incluso a las realizadas mediante subasta".

"Así determinado el valor declarado, constituirá la base liquidable en los casos en que el tipo correspondiente a la transmisión onerosa de que se trate sea de la misma cuantía que el aplicable a la adjudicación en pago de asunción de deudas; pero si los tipos fuesen distintos no tendrá lugar la adición de la carga a la base liquidable y se practicarán las oportunas liquidaciones por el concepto determinante de la transmisión y por el de adjudicación en o para pago de deudas".

La vertencia del procedimiento ejecutivo ordinario está basada en los postulados vigentes al promulgarse la L.E.C., publicada en un momento en que se preconizaba el sistema de purga de todo tipo de cargas, ya fuesen anteriores o posteriores a la hipoteca ejecutante. Este sistema determinó el que el tipo de subasta coincidiese con el valor objetivo del inmueble, abstracción hecha de las cargas. De ahí el que Roca Sastre haya insistido en la necesidad de rebajar el importe de las cargas preferentes (que deberá retener el adjudicatario de la finca) del total precio de la subasta.



A efectos de equidad tributaria conviene tener presente este "modus operandi" del procedimiento ejecutivo de la L.E.C. Que plantea la necesidad de aceptar como base liquidable no el - precio de subasta, sino el valor neto de la finca deducido el -- usufructo preferente que continuará gravitando sobre el inmueble. Lo que demuestra que en este punto no van concordes el texto fiscal y la ley adjetiva.

Este problema no se plantea tratándose del procedimiento judicial sumario en cuya vertencia existe la proclamación de la subsistencia de las cargas anteriores o preferentes a la hipoteca ejecutante.

---ooo0ooo---

## LAS GARANTIAS QUE NO TRIBUTAN COMO FIANZAS.

Son muy reiteradas las sentencias y resoluciones - que han insistido en la idea de que los depósitos y garantías constituidos para poder interponer una reclamación económico-administrativa, en evitación de tener que consignar las cuotas contra las que se reclama, no constituyen el acto sujeto de fianza.

La legislación fiscal prevé que cuando el contribuyente considere desacertada una liquidación podrá recurrir -- contra ella sin necesidad de depositar las cantidades exigidas, siempre que ofrezca, para respaldo de sus posibles futuras obligaciones fiscales, fianza bancaria.

Y la jurisprudencia, enfrentada a estas situaciones, ha entendido, sin duda inspirada por un principio de equidad, que en estos casos no debía tributar la garantía ofrecida -- por impuesto de Transmisiones.

Creemos que esta opinión tiene un evidente aval de justicia impositiva. Atentaría a la pureza que debe inspirar a las exacciones estatales el que se sujetasen tales seguridades. Y además, si así se hiciera, se brindaría un arma poco limpia a los liquidadores para incrementar los ingresos esta-

tales. Bastaría con extender una calificación positiva a cualquier acto exento o no sujeto. El obligado al pago reclamaría. Puesto que la liquidación era descabellada, obtendría la devolución en su día. No obstante el Fisco se habría beneficiado del error o ligereza de sus funcionarios. Puesto que el contribuyente no puede escapar a una encrucijada con dos salidas -- igualmente onerosas: o deposita un monto igual a lo reclamado, con lo que aun prosperando su reclamación sale perjudicado, ya que el Tesoro sólo le reintegra del principal pero se niega a restituir los intereses devengados y la posible devaluación -- de la moneda, o afianza bancariamente que pagará si la resolución le es adversa, con lo que se <sup>le</sup> obligaría a pagar por la garantía al 1'40% de la base.

A frenar estos posibles abusos tie de la progresiva jurisprudencia que se pronuncia contraria a la sujeción.

Si la razón de esta postura nos parece correcta, se nos antoja, por el contrario, indefendible la fundamentación jurídico-fiscal invocada.

Se insiste por el Tribunal Supremo y por el T.E.A.C. en la afirmación de que tales garantías no son actos sujetos, porque no son fianzas sino cauciones. Como si fianza y caución fuesen nociones disyuntivas, siendo así que se trata de dos -- conceptos trabados por la lógica, uno de los cuales es género próximo y el otro diferencia específica de una idea común.

Por otra parte es sofística la afirmación de que -- tales fianzas bancarias no son fianzas, ya que encajan perfectamente con la definición que de esta institución jurídica -- ofrece el artículo 1.802 del Código Civil...."Por la fianza -- se obliga uno (el banco que avala en nuestro caso) a pagar o cumplir por un tercero en el caso de no hacerlo éste (el contribuyente)".

Luego si hay fianza hay acto sujeto y un apoyo esencial para exigir el impuesto.

Por tanto, nosotros creemos que para que prospere -- con robustez fiscal la equitativa exclusión de tales garantías es preciso partir de otra orientación. Apoyarse en la noción del acto exento, no del no sujeto. Porque este último es el -- que tiene una naturaleza distinta a la del acto sujeto. Y entre fianzas no puede existir una disparidad de fondo.

En cambio, acto exento es el que siendo idéntico -- al sujeto, se le permite, por política financiera, que escape a la acción tributaria. Aquí sí que encajan perfectamente las fianzas que nos ocupan. Pero, como las exenciones son limitativas (artículo 8 del Reglamento) para gozar del favor fiscal deberían incluirse en la lista del artículo 65 del Texto Refundido. Hasta que esto no se realice legalmente son actos perfectamente sujetos.

De lege ferenda, vemos dos soluciones. O la ya in-

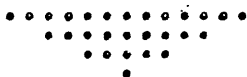
dicada de la exención en todo caso, o la más ponderada de -- atemperarse a las circunstancias. Según esta última debería esperarse al resultado del recurso: si el pronunciamiento era adverso al contribuyente se le reclamaría el pago por el concepto principal y también por el de fianza.

Si por el contrario, el fallo reconocía la justicia de sus pretensiones se le absolvería de las dos cuotas, la principal y la accesoria. Se consideraría como un acto sometido a condición suspensiva y enmarcable, por tanto, en el artículo 7 del Texto Refundido.

La jurisprudencia a que se refiere este comentario está representada, entre otras, por las siguientes resoluciones:

Resolución de 6 de diciembre de 1.949: "Los depósitos constituidos a los efectos de la caución del artículo 26 bis de la Ley de Utilidades, no tienen el concepto de fianzas."

Resolución de 27 de abril de 1.954: "No son fiscalmente fianzas las consignaciones, cauciones, etc., prevenidas como requisito de un trámite o exigencia procesal para ejercitar acciones o recursos".



LAS AFECCIONES INMOBILIARIAS EN LOS CASOS EN QUE DEBA  
COMPROBARSE EL VALOR POR TASACION PERICIAL.

Según el artículo 121 del Texto Refundido cuando en la comprobación fuese preciso utilizar el medio extraordinario de la tasación pericial se procederá, desde luego, a la práctica de una liquidación por los valores declarados, sin perjuicio de que prosigan las operaciones de tasación, a cuyo resultado deberá estarse para girar, en su caso, la complementaria procedente, que tendrá lugar dentro del plazo máximo de dos años. Esto no obstante, una vez hecho el pago de la primera liquidación, podrán ser inscritos en el Registro de la Propiedad los bienes inscribibles, con la nota de quedar afectos a las resultas de la liquidación última.

Al practicar la inscripción, debe consignarse una nota en la que se exprese que los bienes quedan afectados al pago de la liquidación definitiva.

¿Ha de entenderse que establece la ley una nota marginal en sentido estricto?.

A nuestro entender, la palabra "nota" no está empleada aquí en sentido técnico registral. La garantía fiscal se lo gra lo mismo extendiendo una nota al margen de la inscripción de la transmisión sujeta que si la afección se hace constar al

final del asiento de inscripción en la circunstancia alusiva al pago, exención o no sujeción del acto registrado al impuesto, de obligada consignación según la legislación fiscal y la hipotecaria. Esta regulación es congruente con la establecida en el artículo 15 del Texto Refundido, que establece una afección de alcance general, según la cual los bienes transmiti--dos que no estén inscritos a favor de tercero protegido por --la fe pública registral, quedarán afectos al pago de los débitos correspondientes a las transmisiones realizadas.

Una confirmación de esta norma se contiene en el artículo que comentamos. ¿Por qué entonces se consagra en el mismo esta afección particular, si bastaba, para seguridad del --Estado, con la afección del artículo 15, que, por ser general, habría de alcanzar al supuesto de la tasación pericial como a cualquier otro que pueda presentarse?.

Nosotros vemos una doble justificación.

1) El artículo 15 garantiza al Fisco tanto, si hubo como si no hubo liquidación. En el caso del artículo 121 del Texto Refundido, la liquidación se ha practicado; por tanto, encaja en las previsiones del primero de los preceptos citados.

Pero en el caso de la tasación entramos en relación con el Registro de la Propiedad. Y entonces surge una particularidad importante.

Porque a base de la liquidación provisional, cifrada en la cuantía del valor declarado, se permite inscribir los bienes transmitidos. Pero para inscribir no basta con que se hayan practicado las liquidaciones. Es necesario, por exigencia del artículo 179 del Reglamento del Impuesto y del artículo 51 del Reglamento Hipotecario, que se haya pagado el impuesto.

Y de aquí arranca la exigencia de que se consigne la afección expresamente. Porque por el hecho de figurar inscrita la transmisión, pudiera producir la impresión de que se había extinguido totalmente la obligación del adquirente para con la Hacienda, puesto que al final del asiento es obligado hacer constar que se ha pagado el tributo.

Por ello es justificado extender la nota de afección.

Para aclarar que si bien se ha pagado el impuesto, quizá no se ha extinguido totalmente la obligación. Con la nota se varía, en defensa de la claridad hipotecaria, la consignación registral del pago del impuesto.

Tal nota, dada su finalidad, deberá redactarse en estos o parecidos términos: "Pagada la liquidación provisional girada según el valor declarado por los interesados. Sin embargo, esta finca queda afecta al pago de la diferencia de cuota que pueda resultar de la tasación pericial, practicable en el



plazo máximo de dos años".

2) Hay otra razón que nos confirma en la idea de que el artículo 12 no es una innecesaria confirmación del 15. Este último consagra una reipersecutoriedad fiscal con referencia a los inmuebles no inscritos a favor de tercero. Que lo son la mayoría en aquellos territorios españoles en los que reina una corriente desinscribitoria.

Pero el caso del artículo 121 es diferente. Se trata de un inmueble inmatriculado respecto al que interesa la continuación del historial jurídico inscrito, como lo demostraría - el hecho de solicitarse la inscripción amparándose en la provisional liquidación practicada.

Cualquier adquirente de un inmueble inscrito podría ser amparado por el sistema, mereciendo el calificativo de tercer poseedor y enervando, de conformidad con el artículo 15 - (habla de los inmuebles no inscritos a favor de tercero en el Registro) la perseguibilidad fiscal de los inmuebles transmitidos. En efecto. El puede ampararse en el mismo Registro de la Propiedad para estimar que ha sido satisfactoriamente cumplida la obligación del contribuyente. Porque en el mismo asiento figura la indicación de que ha sido pagado el tributo y sin ella no hubiera podido extenderse la inscripción.

Por esto la nota de afección es útil. Expresa que - queda aplazada una obligación contingente de pago de los derechos reales. Y por ser una circunstancia registrada opera incluso frente a un tercero hipotecario, ya que éste no puede alegar desconocimiento de lo inscrito. Cualquier carga, cualquier afección inscrita, le perjudica, pese a su general posición privilegiada.

¿Qué naturaleza jurídica podemos atribuir a esta -- afección inmobiliaria?.

No es hipoteca. Porque no se ha producido la escritura de constitución de este derecho real. Hay, es cierto, un documento público, vehículo necesario para inscribir (art. 3º de la Ley Hipotecaria). Pero es un título en el que se constata un acto jurídico diverso: de transmisión de un bien, de un crédito....

El documento no ha sido necesario para consignar la afección, ni siquiera para que ésta exista. Ha sido preciso - para que en el Registro se permita la entrada de un acto de - circulación de riqueza.

Es un derecho de garantía innominado. Como indicamos en otro lugar, se puede calificar de privilegio real (inscrito en este caso) a favor del Tesoro.

Es un derecho, por otra parte, contingente y condicional, como accesorio o garantizador de un crédito eventual. Si el "quizá" que sirve de presupuesto a la liquidación provisional (que valor tasado rebase al declarado) se cumple, habría una liquidación definitiva por la diferencia de cuotas, basado, a su vez, en la diferencia de bases de liquidación. Esta suma, diferente y diferida, es la que garantiza la afección fiscal inscrita.

Pero pudiera ocurrir que el valor declarado igualase o superase al comprobado. En este caso no se practicaría ninguna liquidación definitiva, porque la misma provisional se convierte automáticamente en liquidación última.

Y es que el juego bimembre liquidación provisional-liquidación definitiva no implica necesariamente que deban -- practicarse sucesivamente, y en todo caso, dos liquidaciones. Por la compresión y virtualidad expansiva de la liquidación -provisional puede ésta desarrollarse fiscalmente deviniendo en liquidación final. Habrá casos en los que la doble adjetivación provisional-definitiva no demuestre oposición divisoria, sino simple siamesidad de unicidad temporal.

=====

O B L I G A C I O N E S   Y   C O N T R A T O S

---

## LOS DERECHOS DE RETENCION Y DE PREFERENCIA

Los esquemas, los conceptos jurídicos, se ofrecen en los textos legales como disecados. Las instituciones aparecen impersonalmente momificadas y aisladas unas de otras (v.gr.: el tan conocido texto penal "el que matare a otro..."). Es la vida cotidiana la que se encarga de enriquecer los separatismos ceonceptuales de las normas con implicaciones recíprocas, haciendo que los recorridos de los sujetos del Derecho atraviesen varias parcelas normativas. Una conducta humana suele proyectarse sobre varios campos jurídicos sin que puedan detener su beligerancia operativa los encasillamientos doctrinales. De ahí esa sensación parcial y taxidermista que tienen tantas y tantas disposiciones que contemplan el vivir humano apresado en el instante de una infracción, estereotipado en un momento normativo. Es como ponerle puertas al mar.

La Ley de Importación Temporal de Automóviles es una clara expresión de esa estrechez normativa de la que venimos - hablando. Da por supuestos unos conceptos sustantivos y los supone muy mal. O elude repercusiones jurídicas que no debió omitir.

La profusión de leyes administrativas obnubila con frecuencia las soluciones civilistas, llegando, en los casos más - desfavorables, hasta anular el sistema jurídico creado por el Derecho privado.

Tal ha ocurrido con la normativa de la Ley reguladora

de la importación de Automóviles, en régimen temporal de 30 de junio de 1964. Este breve texto legislativo, de parca normativa, da al traste con institutos jurídicos tan interesantes como la dación en pago, el derecho de retención y la prioridad de los créditos singularmente privilegiados.

Hay un supuesto límite que podemos arrancar de la realidad palpitante para someterlo a la disección jurídica y poder demostrar nuestras beligerantes afirmaciones. Es el de un vehículo temporalmente importado que, habiendo sufrido una colisión, es llevado a un taller para que se le hagan las reparaciones -- oportunas. Si el propietario del coche - un extranjero obligado a reexportarlo, por ejemplo - lo abandona en manos del restaurador, ¿puede éste retener el vehículo hasta que se le abone el importe de sus trabajos?; ¿goza de alguna preferencia su crédito refaccionario para obtener el dinero satisfactorio?.

La disposición que comentamos cierra las puertas a cualquiera de estas posibilidades. Básico para nuestro estudio es el art. 19 de la mencionada Ley. Establece las responsabilidades a que quedan afectos los automóviles intervenidos en los supuestos de infracción tipificados, entre los que podemos mencionar el ya referido de falta de reexportación una vez transcurridos seis meses de permanencia autorizada en España y también el caso de enajenación especulativa de los vehículos temporalmente importados, realizada a favor de persona que no disfruta, asimismo, del mencionado régimen.

La primera medida que establece dicho precepto consiste en la reexportación del coche dentro de los treinta días si-

siguientes al pago de las multas impuestas. Esta solución se aparece en el texto como generalizada y paradigmática. Y en ello consiste su equivocación. Porque la misma podía venir justificada en el especialísimo supuesto de que la transgresión hubiera consistido en la prolongación indebida del período de permanencia del coche en España. Pero no guarda ninguna congruencia con los demás supuestos posibles. Piénsese, por ejemplo, en un arrendamiento o en una hipoteca indebidamente impuestos sobre un vehículo importado temporalmente. Satisfecha la multa, no se adivina la razón por la que se haya de reexpedir el autotmóvil hacia geografías - exógenas. Sobre todo, si tenemos en cuenta que los mencionados actos dispositivos son nulos de pleno derecho. Por cuanto tales enajenaciones están expresamente prohibidas en el artículo 15 - de la Ley que estudiamos. Y por ello mismo les es aplicable la sanción de nulidad absoluta y "ab initio" que establece el artículo 4.º del Código Civil, con esa condenación de perfiles casi religiosos: "Son nulos los actos ejecutados contra lo dispuesto en la Ley". Si dichas transmisiones son ineficaces por imperio del Derecho; si son castigados los que las intentaron con una - dureza pecuniaria poco corriente, resulta desproporcionado el que además se obligue a trasponer las fronteras al vehículo cuando, por otra parte, bastaría con precintarlo.

Además, que una vez pagada la multa se ha extinguido la responsabilidad, y no hay por qué pensar en otras repercusiones, tratándose, en definitiva, de meras faltas reglamentarias de actos que no son intrínsecamente malos, sino que son malos

porque están prohibidos, utilizando, por su gran expresividad, aquella añeja distinción aristotélica. Sobre todo, en el caso de que la infracción consista en la falta de rutinarios precintos o en haber prolongado unos días en exceso el disfrute del régimen de importación temporal.

El meritado artículo 19 contiene una segunda norma sancionadora, conforme a la cual "la falta de pago dentro del plazo voluntario de las multas acordadas implicará, por ministerio de la Ley, la dación en pago del automóvil, con los efectos prevenidos en el artículo 1.521 del Código Civil".

El precepto, para ser viable, necesita ser apuntalado con materiales extraídos del Código Civil y de otros textos legales.

En primer término, extraña la solución de fondo a que conduce el artículo. El deber de los particulares de satisfacer las multas puede considerarse, en principio, como una especie de obligación legal. Es decir, un instituto jurídico integrado por los básicos elementos del débito y de responsabilidad. Cuando el sujeto pasivo incumple el débito, la responsabilidad acarrea los resortes imprescindibles para la eficacia del vínculo, lo que suele conseguirse generalmente con el cumplimiento forzoso de la obligación. Y esta estructura binómica de "imcumplimientos voluntarios- incumplimientos forzosos" no es privativa del sector jusprivatista, sino que también forma parte de las construcciones del derecho fiscal. El Estatuto de Recaudación muestra especial complacencia por el procedimiento de apremio, que no es otra cosa que el instrumento de acción



directa de la Administración, facilitador del cumplimiento sustitutivo y forzoso de las obligaciones, mediante la obtención de dinero que, no pudiendo conseguirse directamente de la persona, se extrae de su patrimonio.

Aquí se propugna un procedimiento inverso al de la recaudación en período de apremio. Porque la exacción forzosa establecida en los procedimientos fiscales intenta, en primer término, extraer de los bienes patrimoniales su jugo monetario para lograr el cobro en dinero de los créditos oficiales, y sólo cuando esto no se consigue, en la última instancias, se adjudican los bienes a la Hacienda en solvencia de sus créditos.

La disposición que comentamos corta el nudo gordiano de la tramitación expropiativa y empieza por el final, adjudicando los vehículos en pago de las sanciones impuestas. No es muy correcto; no es congruente con la legislación preexistente y no es equitativo, ya que puede haber una gran desproporción axiológica entre el importe de la multa y el valor del automóvil.

Por otra parte, no se mantienen en este texto los perfiles definidores de la dación en pago. Porque la adjudicación o dación en pago es una forma extintiva total de las obligaciones, que sustituye al cumplimiento específico y equivale solutoriamente al pago previsto. Dada una cosa en pago, se extingue totalmen

mente el vínculo y no queda viva la obligación. Sin embargo, no parece admitir esta ortodoxia obligacional el apartado letra c) del mentado artículo 19, según el cual "cuando la venta en pública licitación del automóvil adjudicado en pago no cubra el importe de las responsabilidades pecuniarias, se seguirá el procedimiento de apremio por la diferencia".

No cabe apurar más la situación privilegiada del Estado ni minimizar más opresivamente al ciudadano. Por si fuera poco que el Fisco pueda adquirir la propiedad de un bien en contravalor de una mera falta reglamentaria, se extreman los postulados y se establece la posibilidad de perseguir otros bienes patrimoniales del inculpado si queda por cubrir parte de las responsabilidades pecuniarias. Y este extremar la posición prevalente del Estado hasta los últimos reductos patrimoniales del ciudadano, nos corrobora en la idea de que no ha habido verdadero adjudicación en pago, por cuanto no quedó extinguida la deuda anterior. Aquí el legislador sustenta una posición similar a la mantenida en la Ley Hipotecaria cuando, en los procedimientos de realización del valor de la garantía inmobiliaria, preceptúa que la vía de apremio judicial finalice por un auto de adjudicación de la finca hipotecada a favor del mejor postor o - en defecto de rematantes - a favor del propio acreedor hipotecario. Tampoco esta adjudicación ( a favor del rematante) judicial es una adjudicación en sentido propio. Porque la Ley habla de depositar en el Juzgado la diferencia entre el valor de la finca subastada y el precio de adjudicación, lo que patentiza que no se trata de una auténtica dación en pago, porque esta figura jurídica excluye

la existencia de diferencias, por cuanto se apoya en un cumplimiento sustitutivo que se acepta como equivalente a la prestación original.

Por otra parte, el artículo 19 consagra una dación en pago establecida por precepto legal. Esto también es nuevo. La clásica "datio in solutum" es una modalidad de pago (aunque algunos sostienen que es una novación y otros una transmisión que discurre por los cauces de la compraventa) que surge por iniciativa del deudor y es aceptada por el acreedor. Pertenece al mundo convencional y no al legal.

Lo que la Ley de importación temporal de automóviles establece es una auténtica confiscación. Una medida legal originadora de un traspaso de propiedad a favor del Fisco sin indemnización alguna.

La desorientación a que conduce la Ley de julio de 1964 está producida porque ha confundido dos diferentes institutos jurídicos: la dación en pago y la cesión de bienes. Mientras que la primera extingue totalmente la obligación, la segunda sólo libera al deudor de la responsabilidad en la cuantía de los bienes cedidos. De ahí que la figura contemplada por dicha Ley, en la que se prevé una segunda fase apremiativa, constituya una cesión de bienes; pero con las notas distintivas de no ser universal y de ser establecida leglamente.

#### El Derecho de Retención.

Hay un supuesto interesante desde el punto de vista

jurídico, que se produce cuando un vehículo importado temporalmente e incurso en multa ha sido objeto de reparaciones previas a la vía de apremio.

En estos casos, ¿de qué garantías dispone el acreedor refaccionario? ¿Puede el mismo resistir la adjudicación al Fisco, ejercitando su derecho de retención?.

La garantía que este derecho implica no la creemos aplicable al caso que nos ocupa. Ciertamente está proclamado en situaciones similares, como las amparadas en los artículos 1.600 y siguientes, que lo reconocen con relación a bienes muebles y a propósito de contratos de arrendamiento de obras, semejantes al - que da lugar a las reparaciones mecánicas.

Castán considera que el derecho de retención tal como aparece insinuado en el Código Civil no confiere a su titular facultades de persecución ni de preferencia.

Una importante S.T.S. de 24 de junio de 1941, al perfilar las notas caracterizadoras del derecho de retención, lo consideraba como una excepción de naturaleza personal, otorgada al acreedor refaccionario para enervar la reivindicación del propietario no pagador, y, por tanto, inejercitable frente a terceros. Según la construcción jurisprudencial, el derecho de retención está limitado y circunscrito a las relaciones entre acreedor y deudor, constituyendo una defensa de éste, y no un privilegio con relación a terceros.

Según Díaz Pairó, "El retentor no tiene una acción es-

pecial para obtener la restitución de la cosa, para hacer valer su derecho frente a terceros; si se le desposee de ella, puede recuperarla no a título de retentor, sino valiéndose de los medios generales concedidos a los poseedores frente a los despojos ilegítimos. Si tiene algún derecho de prelación sobre la cosa se rá por razón del crédito de que es titular; esto es, en su carácter de acreedor.

Este expurgo de doctrina científica y legal nos rati-fica en la idea de la inaplicabilidad del derecho de retención (es decir, la facultad de conservar y no devolver la cosa hasta obtener la satisfacción de su crédito) al supuesto de la reparación de vehículos automóviles cuando se interpone la Hacienda, cuyo carácter de tercero con respecto a la relación refaccionaria no ofrece duda. Para el Fisco, el contrato de reparación mecánica constituye una "res inter alios acta".

Hemos utilizado la expresión "acreedor refaccionario" extrayendo el adjetivo de su etimología latina, en la que el verbo "refacio" significaba rehacer. Es decir, devolviendo al vocablo su valencia antigua y gramatical, ya que el uso jurídico reservó el concepto para la construcción o reparación de inmuebles, excluyendo de la semántica legal a los bienes muebles.

#### Naturaleza de las multas.

La segunda cuestión que nos planteábamos era la referente a la posible prelación crediticia del acreedor refaccionario. Frente a la Hacienda, ¿qué rango creditual ostenta el dere

cho del que reparó un objeto ajeno? Todos los textos de nuestro derecho positivo, cuando preconizan prioridades solutorias, lo hacen a base de relacionar institutos jurídicos de análoga naturaleza: los créditos. Entre ellos cabe establecer gradaciones y jerarquías preceptoras.

Este planteamiento demanda una comunidad de fondo entre el crédito refaccionario del particular y el derecho eminente del Estado a hacer efectivas las multas. Este último derecho, ¿es un crédito?; si la respuesta es afirmativa, podremos poner en funcionamiento los resolveres de la prelación crediticia.

¿Qué índole jurídica tiene una multa? En principio es un castigo. Una sanción pecuniaria que el poder público impone coactivamente a las economías privadas. Una vez impuesta, ¿guarda alguna similitud con el binomio jusprivatista deuda-crédito? El sujeto paciente de la multa está vocado coactivamente al pago de la misma. Las sanciones se imponen para que después se hagan efectivas. No estamos ante una represión o amonestación. La disciplina, el acatamiento que la multa persigue, logra su eficacia al producir el dolor monetario, el sacrificio económico del sancionado.

El mismo lenguaje corriente habla del pago de las multas. "Tengo que pagar una multa." Pero, ¿qué es el pago? El cumplimiento efectivo de una prestación, es decir, del objeto de una obligación. El pago subsigue, en cuanto fase última, al nacimiento y existencia del vínculo.

Se paga (es decir, se entrega dinero al Fisco) porque existe una previa obligación de pagar.

Pero, ¿qué clase de obligación? Indudablemente, una obligación legal. No ha nacido de ninguna de las otras fuentes proclamadas por el derecho, ni del contrato, ni del delito, ni del *causi delito*. Es lo que podríamos llamar una obligación legal indirecta. Porque la ley 10<sup>que</sup> establece directamente es la sancionabilidad de determinadas conductas. Y es un acto concreto y posterior de la autoridad fiscal el que concreta el quantum del sacrificio económico, mediante la imposición directa de una específica multa. Tampoco en este momento aparece ninguna alusión a la obligación de pagar la multa. Porque tal obligación está elíptica o presupuesta en los preceptos que aluden a la satisfacción voluntaria de la multa y que establecen la supletoria vía de apremio.

Es más fácil entender la cuestión si volvemos del reverso la relación jurídica examinada. Si en vez de considerar las obligaciones, analizamos los derechos. Indudablemente, el Fisco tiene derecho a cobrar las multas. Es una "facultas agendi" que se desenvuelve en un ámbito obligacional, no en el campo de los derechos reales.

El Estado tiene derecho a cobrar multas. Este constituye un derecho de crédito, que se trueca en auténtico derecho real cuando el dinero ha sido efectivamente entregado. Entonces el Tesoro ostenta un genuino derecho de propiedad sobre las monedas entregadas. Pero no nos movemos en este estudio en la fa-

de los derechos reales, sino en el ámbito obligacional.

Si la Hacienda ostenta un derecho de crédito, ello significa que, como contrapunto jurídico, alguien tiene una obligación de pago. Y esta dualidad derecho-obligación se actualiza en su relación recíproca cuando la pretensión del acreedor se dinamiza frente al patrimonio del deudor.

Como acto jurídico, ¿en qué categoría doctrinal puede catalogarse a las multas ? Dentro de la clasificación de los actos, en onerosos y gratuitos, las multas presentan tales perfiles individualizadores que no pueden subsumirse perfectamente en la categoría de los actos onerosos..

Se definen estos últimos como aquellos en los que cada parte obtiene una compensación del sacrificio que realiza. El característico es la compraventa, en la que se obtiene la cosa a cambio del precio que ostenta un valor equivalente. Se pierde al go, pero en compensación se gana algo que vale tanto como lo que se da. En la multa no ocurre esto. El dinero se extingue definitivamente para el patrimonio del sancionado y a cambio éste no recibe nada. Además, está la presión fiscal indirecta. Toda esa serie de molestias que ha de soportar el ciudadano, preocupándose de satisfacer la pena pecuniaria dentro del plazo señalado y en el lugar establecido, porque no le viene a cobrar a domicilio, ni le exigen el abono en la fecha que le resulta más cómodo pagar.



Por tanto, si queremos adentrar las multas en los cauces del derecho sustantivo, será preciso crear un tercer término para enriquecer la clasificación bimembre antes mencionada. Habríamos así establecido los actos doblemente onerosos, doblemente g r a v o s o s, por cuanto, al no existir contraprestación alguna, imponen un doble sacrificio.

Las multas son situables conceptualmente en varios - grupos clasificatorios doctrinales. En la dicotomía actos unilaterales y bilaterales, las multas encajan en el tpimer grupo. - Eiseinmann define los actos unilaterales - verdaderos actos administrativos - como "actos jurídicos que, siendo la obra exclusiva de agentes administrativos, son imputables a una única persona pública."

Stassinopoulos ofrece una clasificación de los actos administrativos de la que resulta claramente el carácter obligacional de las multas. Distingue entre actos negativos y actos - positivos. Dentro de estos últimos se distinguen las constataciones y los actos constitutivos. Estos a su vez pueden ser de tres clases:

- a) Actos que crean derechos u obligaciones (penas administrativas....)
- b) Actos que modifican derechos u obligaciones.
- c) Actos que extinguen derechos u obligaciones.

Para Garrido Falla las multas habría que incluirlas en

la especial situación de los actos administrativos con categoría de negocios jurídicos. Hay dos clases de ellos:

a) Los negocios jurídicos que amplían la esfera jurídica de los particulares.

b) Los negocios jurídicos que restringen la esfera jurídica de los particulares, entre los que figuran los actos que imponen sanciones disciplinarias, (por ejemplo, las pecuniarias, las privativas de libertad...).

Pero lo verdaderamente interesante de estas disquisiciones es haber sentado el carácter de crédito que tiene el derecho del Estado frente al particular para obtener la satisfacción de la multa. Era fundamental esta precisión para poder jugar el mecanismo de la prelación de créditos y parangonar jerárquicamente los derechos del Fisco y del acreedor refaccionario.

¿Quién tiene preferencia entre ellos? ¿Se antepone el Fisco al acreedor por reparaciones incorporadas al valor de la cosa o es este último quien goza de prioridad frente a la Hacienda?

Dentro del derecho positivo español es difícil contestar a esta interrogante. Son varios los textos legales que pueden traerse a colación para resolver la disyuntiva. Son el Código Civil, la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, el Estatuto de Recaudación y la Ley Hipotecaria. Aunque estos dos últimos textos legales más bien hacen referencia a los créditos por contribuciones y no son aplicables a nuestro caso.

El Código Civil contempla tanto al acreedor por reparaciones como al Estado dentro de su sistema de prioridades crediticias. Ambos ostentan créditos preferentes. Pero, ¿y entre ellos, cuál debe ser preferido?.

Ni el Código Civil ni la Ley de Administración y Contabilidad nos suministras un criterio claro para establecer estas preferencias. Los criterios de ambos textos legales son discrepantes. Y la preferencia debe conferírsele a la Ley de Administración y Contabilidad por ser un texto de fecha posterior, más especial que el Código y con el mismo rango jurídico que aquel. Por tanto, tiene eficacia derogatoria de la Ley anterior contraria.

Si la polémica preferencial hubiera de resolverse con las soluciones que brinda el Código Civil, indudablemente habría que otorgar la preferencia al acreedor por reparaciones. Por la sencilla razón de que el Código sólo contempla los créditos por contribuciones y, además, sólo establece el privilegio con relación a determinados bienes inmuebles del deudor. Por lo que su regulación no sería aplicable al caso que nos ocupa, ya que, por haberse reparado un bien mueble, las incidencias crediticias deberán regularse por la normativa del artículo 1.922, según el cual la prelación se predica sólo con relación a determinados bienes muebles.

Pero es preciso relacionar estos preceptos con lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley de Administración y Contabilidad.

Este último precepto proclama que la Hacienda tiene derecho de prelación por sus créditos liquidados en concurrencia con otros acreedores. Como, por su parte, el artículo 1926 establece una prioridad engarzada directamente a los bienes del deudor ("Los créditos que gozan de preferencia con relación a determinados bienes muebles excluyen a todos los demás hasta donde alcance el valor del mueble a que la preferencia se refiere"), pudiera pensarse, en una primera impresión, que el campo de actuación de ambas leyes era distinto. Algo así como si el Código Civil afectase un bien patrimonial concreto en favor de indeterminado acreedor y la Ley de Administración y Contabilidad sujetase el patrimonio indiscriminado del deudor.

Pero esta discriminación patrimonial sólo puede sustentarse desde una apreciación superficial de los preceptos legales. Porque, encarándolos en su total dimensión es forzoso concluir que ambas leyes tienen el mismo ámbito. La inicial diferencia de formulación se trueca en identidad cuando descendemos al detalle de los incisos del artículo 11. Literlamente, dice este precepto:

"Para el cobro de sus derechos liquidados tiene la Hacienda Pública prelación en concurrencia con otros acreedores, exceptuados solamente los que lo sean de dominio, prenda o hipoteca o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el Registro de la Propiedad con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda".

Este texto legal se produce con abierta impropiedad

al aludir a los "acreedores de dominio". Se trata de términos - que se excluyen mutuamente, pues el crédito (derecho personal) acaba donde comienza el derecho real (dominio). El crédito puede aparecer en la fase previa de la constitución de la titularidad real. Será el título (artículo 609 del Código Civil). Con el concurso del modo surge la situación real más sólida que la personal.

La Ley es muy poco técnica al referirse a los acreedores de dominio, como hemos visto. Pero desde el ángulo de nuestro comentario lo que interesa no es exhibir preocupaciones de purismo técnico, sino tratar de averiguar si los créditos por reparaciones pueden incluirse en el grupo de los mal llamados acreedores de dominio.

¿Qué es un crédito de dominio? En un esfuerzo por encontrarle sentido a la frase podemos pensar que son aquellos derechos para exigir la entrega de una cosa como medio de edificar sobre ella un derecho de propiedad. Por ejemplo, el crédito del comprador para exigir la tradición de la cosa vendida, desde cuyo momento adquiere el dominio de la misma.

En un sentido paralelo interpreta el problema Manresa, comentando el artículo 1.922 del Código Civil y considerando que, en cierto sentido son acreedores de dominio los titulares de un crédito por precio de venta de bienes muebles, que estén en poder del deudor. En definitiva, es la misma situación, pero considerada desde el punto de vista del vendedor.

La expresión "acreedores de dominio" en un legado conceptual de la doctrina anterior a la promulgación del Código Civil. Antes de 1.889 los autores clasificaban los créditos en cinco grupos: por razón del dominio, por privilegio, por la naturaleza de la garantía real que les acompañare, por la forma en que se hallaren constituidos o por el tiempo y la fecha de su constitución.

Se consideraban acreedores de dominio a los dueños de las cosas dadas en depósito, guarda, comodato....que obrasen en poder del deudor concursado y que podrían ser reivindicadas por aquéllos en virtud de su derecho de propiedad (Castán).

Manresa se expresa en parecidos términos: "Los acreedores de dominio eran los dueños de las cosas dadas en depósito ... o por cualquier otro título que no prive al dueño de su derecho de propiedad, ni haga que le adquieran los que las reciben". Y añade: "La preferencia atribuida a los créditos por construcción y reparación se justifica por la razón de que sin los gastos correspondientes no existirán dichos bienes".

Decíamos antes que el Código Civil y la Ley de Administración y Contabilidad contenían regulaciones confluyentes pese a la aparente disparidad. Lo demuestra el tenor literal del artículo 11 de la última. Porque exceptúa a los acreedores de dominio, prenda..... y precisamente a los créditos signoraticios se refieren con especial trato de favor los artículos 1922 y 1926 del Código Civil, lo que demuestra la común incidencia de ambas leyes.

El mencionado artículo 11 antepone al crédito hacendístico el de los acreedores de dominio. Creemos que, a este respecto, la Ley parte del mismo error que sufrió la doctrina anterior al Código Civil. Porque el depositante o el comodante no son acreedores; ostentan un derecho dominical sobre la cosa en cuestión, y cuando la reclaman lo hacen ejercitando una acción reivindicatoria y no una pretensión crediticia.

Por esta razón sostenemos que, jurídicamente, está mal empleada la frase "en concurrencia con otros acreedores", porque los titulares de un derecho real no son acreedores y siempre podrán alejarse del juicio de concurso ejercitando una tercería de dominio o de mejor derecho.

A los mal llamados "acreedores de dominio" no se refiere, en su sistema prelativo, el Código Civil. En el artículo - - 1.922 no figuran mencionados ni los dueños de las cosas dadas en comodato, ni los depositantes (salvo el supuesto de los viajeros que dejan sus objetos en un establecimiento hotelero).

También gozan de preferencia los acreedores "que lo sean de cualquier otro derecho real"... Así mismo es impropia la expresión. Pero puede plantear una duda en cuanto a la prioridad de los titulares de créditos por reparaciones. Porque - - ellos gozan de un derecho de retención, ya que así lo consagra el artículo 1.600 del Código Civil (aunque, como hemos visto, ese derecho no es ejercitable frente a la Hacienda). Y en la doctrina se discute sobre el carácter real o personal del derecho

de retención. Esta controversia doctrinal podría plantear, en principio algunas dudas.

Pero se resuelven fácilmente con la lectura íntegra del inciso correspondiente del precepto. Que dice: "Los acreedores.....que lo sean.... de cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el Registro de Propiedad<sup>la/</sup>...".

Esta referencia registral es la que aparta de la posible catalogación preferencial al derecho de retención del reparador de vehículos. Porque éstos son bienes muebles que no tienen acceso al Registro de la Propiedad.

Al entrar en juego la Ley de Administración y Contabilidad se disuelve la preferencia de carácter absoluto preconizada en el artículo 1.926 del Código Civil, que rotundamente proclama: "Los créditos que gozan de preferencia con relación a determinados muebles excluyen a todos los demás hasta donde alcance el valor del mueble a que la preferencia se refiere".

Manresa reafirmó en sus Comentarios - y de una forma rotunda - este carácter excluyente: "Los créditos preferentes con relación a los bienes muebles pueden ser hechos efectivos con ellos, con exclusión de todo otro crédito, cualquiera que sea su condición y clase".

Para el ilustre comentariasta, ello es debido al carácter casi real de las situaciones credituales a que se refieren muchos de los números del artículo 1.922. "En estos casos no --



existe propiamente persona obligada. La relación jurídica, más que con el deudor, existe entre el acreedor y la cosa con que ha de hacerse efectivo el crédito."

Pero lo cierto es que la promulgación de la Ley de Administración y Contabilidad alteró el edificio preferencial construido por el legislador civil y concedió una prioridad casi absoluta al Estado.

En el supuesto de un crédito por reparación de automóvil, enfrentado al crédito fiscal derivado de la imposición de una multa, después de manejar los textos legales hay que llegar a la conclusión de que el preferente es el crédito a favor del Tesoro.

Y ello, una vez que el crédito por reparaciones no puede incluirse en el grupo de los acreedores de dominio. Porque indudablemente el que pone en la cosa su trabajo de conservación no ostenta sobre ella ningún derecho dominical. El mismo hecho de que se le atribuya un derecho de retención, demuestra que no es dueño de la cosa. Porque éste es un derecho, un escudo jurídico, que se opone a la reclamación del verdadero dueño. El propietario detenta físicamente la cosa por él "jus possidendi" -- inherente a su dominio y no por el "jus retentionis".

Si el refaccionario no es un "acreedor de dominio", sí es un acreedor privilegiado, por cuanto hay un bien del patrimonio del deudor que le está particularmente afecto.

Según el artículo 1.911 del Código Civil: "Del cumplimiento de sus obligaciones responde el deudor con todos sus bienes presentes y futuros". La preferencia del artículo 1.922 significa que, de entre todos los bienes del deudor, hay uno - aquel a que se ha incorporado su trabajo - que responde primordialmente del crédito refaccionario hasta el punto de posponer, en cuanto a su valor, a las demás reclamaciones que pudieran gravitar - sobre él.

## EL PAGO O CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES

La palabra pago equivale a cumplimiento. El pago es la ejecución efectiva de la prestación contenida en la obligación -- cualquiera que sea la clase de ésta.

La trascendencia del pago en el mundo fiscal es inmensa. Pero antes de seguir queremos distinguir las obligaciones positivas de las negativas y las obligaciones de dar de las obligaciones de hacer:

### A) Obligaciones positivas de dar

Estas obligaciones, en cuanto que sirven de base para -- el nacimiento de los derechos reales, constituyen en el momento -- de su pago el cauce más normal para que surja la obligación de pago del impuesto de Derechos reales. Basta con leer la lista de -- los actos sujetos contenida en el artículo 54 del Texto Refundido

Por la compraventa, una persona se obliga a entregar una cosa y la otra a pagar por ella un precio cierto. El vendedor cumple su obligación, es decir, realiza el pago de su prestación en el momento de entregar la cosa vendida. En este mismo momento ha nacido el derecho real de propiedad a favor del comprador. Y ha -- nacido también (se ha devengado) el derecho de la Hacienda a la -- cuota contributiva, motivado por producirse el acto sujeto de la transmisión por acto inter vivos de un bien determinado (número 1º del artículo 54 del Texto Refundido).

Es decir, que allí donde se produce la muerte normal de un derecho de crédito, originada por el cumplimiento específico - de la prestación de dar, allí mismo se produce el nacimiento del derecho real. El Derecho real, para estar perfectamente constituido, necesita que el derecho de crédito haya completado su total - ciclo vital. La obligación nace en el momento de perfeccionarse - el contrato, siendo este momento distinto según el tipo contractual, ya sea consensual real o formal. En el momento de nacer la obligación surge el título necesario para la posterior constitución del derecho real. Pero éste no está íntegramente conformado hasta que no coinciden el título y el modo. Pero el modo es la entrega y se realiza la entrega cuando se cumple la obligación de - dar, es decir, cuando se verifica el pago. Es por esto por lo que decimos que cuando se extingue el derecho de crédito (el pago es una causa de extinción) es cuando nace con perfecta viabilidad el derecho real. Sobre cenizas del derecho de crédito muerto renace el Ave Fénix del derecho real.

Esta exposición quedaría agotada si todos los contratos fuesen exclusivamente unilaterales. Pero la mayor parte de las figuras contractuales conocidas en el mundo jurídico tienen carácter sinalagmático. Esto quiere decir que dichos contratos general obligaciones recíprocas para ambas partes contratantes. Bajo esta idea está pensada la exención del número 6º del artículo 65 del Texto Refundido. En dicho número se consideran exentas "las entregas -- de cantidades de dinero de curso legal que constituyan precio de bienes de toda clase". La exención es debida a que en los contratos en que una de las prestaciones es el precio se obliga siempre a pagar el impuesto al que lo entrega, es decir, al que adquiere los bienes. Así lo dispone el artículo 67 del Texto Refundido, según el cual "estará obligado al pago del impuesto... en las trans

misiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiriera"

Y es que el legislador parte de la idea de que debe exigir el tributo íntegramente a uno de los contratantes. No ha creido conveniente repartir la carga tributaria entre el comprador y el vendedor y, por ello, al exigir íntegramente el tributo a uno solo de ellos, tiene que eximir al otro para evitar la doble imposición.

La exención del antes aludido número 6º se admite cuando el dinero entregado sea precio. Y éste, como elemento integrante, sólo interviene en los contratos de compraventa y arrendamiento. Así lo ha proclamado expresamente una resolución del T.E.A.C. de 22 de junio de 1.954.

El mismo criterio se mantiene para las entregas de cantidades en dinero que se verifiquen en pago de servicios personales. Esta exención tiene la vista puesta en el contrato de arrendamiento de servicios.

Nos hallamos ahora en presencia de un supuesto diferente. No se aboca a una situación real, sino que todo permanece en el terreno del derecho de obligaciones.

Normalmente el pago extingue los derechos de obligación. Tratándose del arrendatario de servicios personales, también ocurrirá así cuando la prestación contratada sea única, pero no cuando el trabajo deba realizarse en un plazo dilatado de tiempo. No insistimos en esta materia porque es objeto de estudio posterior.

La exención que analizamos se extiende también a las entregas de cantidades en dinero que constituyan pago de créditos. Establecida con la generosidad con que lo hace la ley, puede llegar a resultar una exención muy peligrosa. Hasta el punto que puede significar la invalidación de buen número de conceptos figurantes en el catálogo de los actos sujetos.

Por ejemplo en el artículo 54 se declaran sujetas:... - La constitución de sociedades; La constitución, modificación, renovación... de préstamos... La constitución y extinción de fianza La constitución, prórroga... de arrendamientos... La constitución y modificación de pensiones por actos inter vivos.

Todas estas figuras jurídicas a que se refiere la enumeración que acabamos de hacer se constituyen generalmente por medio de contrato. El contrato de nacimiento a la obligación respectiva Obligación de aportar un capital, de entregar una cantidad a otra persona, de depositar una cantidad en garantía de una deuda, de entregar un dinero periódicamente a cambio de la cesión de unos bienes.

La constitución de estos derechos de tipo personal se produce en el momento de perfeccionarse el contrato. Contrato que sirve de base al nacimiento de variadas obligaciones de entrega de dinero. Se satisfacen estas obligaciones cuando el dinero se entrega efectivamente, es decir, cuando se aporta a la sociedad cuando se entrega al prestatario...; dicho en otros términos: cuando el dinero de curso legal se entrega en pago de crédito, por cuanto en virtud de los respectivos contratos (de sociedad, de --

préstamo, de fianza pignoratícia...) surge para uno de los contra tantes la obligación de trair el dinero y para la otra el crédi- to a la entrega.

Pero lo verdaderamente curioso es que el artículo 65 -- del Texto Refundido preceptúa que estará exenta la entrega de nu- merario que constituya pago de créditos. Es decir, todo el dinero que se entrega en la mayoría de los actos sujetos a que se refie- re el artículo 54.

Ello trae como consecuencia una desnaturalización en el impuesto que nos ocupa. Efectivamente, según el Texto Refundido, -- se denomina impuesto general sobre Transmisiones patrimoniales -- inter vivos. Sin embargo, la transmisión patrimonial, el acto de circulación de riqueza, no se produce en el momento de constituirse el derecho personal, sino en el momento de pagarse efectivamen- te el crédito, en el momento en el que se entrega el dinero que -- constituye la especial prestación característica de todos los ac- tos sujetos que hemos examinado.

De todo ello resulta que hay que llegar a la conclusión de que al legislador fiscal se la he ido la mano. No es lo mismo lo que ha querido decir que lo que ha dicho efectivamente. Sin du- da, para ser respetuoso con la denominación particularista del -- tributo, pretendió poner el acento tributario no en el momento -- del nacimiento del crédito, sino en el de la extinción de éste, -- es decir, en el momento del pago del crédito. Porque para algo es- tamos en presencia de un denominado impuesto de transmisión de -- bienes. Y con la exención del artículo 146 es precisamente la tra- misión la que aparece excluida tributariamente.

El defecto del texto legal radica en su minucioso detallismo, que, al querer abarcar muchos supuestos singulares, se ha dejado fuera del área fiscal otros muchos; es el peligro derivado de no haber adoptado una fórmula de tipo general y abstracto. A nuestro entender podrían refundirse casi todas las alusiones y --enumeraciones contenidas en el artículo 54, en el aspecto referente a la especificación de figuras contractuales que antes nos hemos referido. Bastaría con una norma de tipo general concebida en estos o parecidos términos:

"Estarán sujetas al impuesto las transmisiones de dinero que constituyan el objeto de los diferentes contratos civiles"

Claro está que con esto no habríamos agotado la materia referente a toda la tributación de los diferentes contratos. Pero para dibujar plenamente su cometido fiscal podrían mantenerse al respecto los restantes números contenidos en el tan repetido artículo 54.

Con ello se conseguiría someter a tributo numerosos actos que hoy escapan a la acción fiscal. Téngase en cuenta que la norma de mayor generalidad referente a derechos personales es la contenida en el artículo 88 del Texto Refundido. Según la misma --se exigiera el impuesto en la transmisión de créditos o derechos --mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados. Esta regla que, por su amplitud, pudiera constituir un trasunto --fiscal del artículo 1.255 del Código Civil, sin embargo no puede llenar su total cometido porque está deficientemente formulada. --La ley debió referirse no sólo a la transmisión, sino también a --la constitución de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio ha --yan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación. Y --



por ello actualmente hay muchas constituciones de crédito que quedan fuera del área del impuesto. En realidad sólo está prevista la tributación de los créditos típicos derivados de los contratos mencionados en el artículo 54. Todos los demás créditos que puedan constituirse en cuanto atípicos, quedarán sin sujeción al impuesto porque en la materia del impuesto que nos ocupa no cabe aplicar el principio de analogía.

La exención de las entregas de dinero en pago de créditos está fundada, como en el caso que anteriormente examinábamos, en el carácter bilateral de casi todos los contratos típicos sujetos a tributación. Y es una regla que sólo resulta cierta a media. Por ejemplo, en un contrato de pensión lógicamente habrá dos entregas de dinero si la constitución de la renta se basa en la entrega de un capital. El compelido al pago de la pensión obtiene una masa de dinero en el momento en que el pensionista le entrega el capital derivado del contrato de renta vitalicia. Y cuando el pensionista va obteniendo las sucesivas entregas de dinero no puede ampararse en la exención mencionada, aunque recibe dinero en pago de su crédito, nacido del contrato de renta vitalicia. Es lo cierto que la exención resulta desmentida, al menos parcialmente, en la mayoría de los casos. Si bien se cubren las apariencias por la forma normal de realizarse la gestión del impuesto. Porque, verbi gracia, en el caso de las pensiones, como en el de todos los contratos en general, no se paga el impuesto a cada parcial entrega de pensión, sino de una vez en el momento constitutivo del contrato. Se hace pagar, pues, la constitución de cada institución jurídica (artículo 54) y queda sin legitimar la etiqueta de un tribu-to denominado de transmisión patrimoniales inter vivos.

El que recibe el capital obtiene una masa de dinero, si bien la entrega del numerario no es el resultado de un antecedente derecho de crédito a favor del mismo, por cuanto el contrato de renta vitalicio es de naturaleza real debido a que su efecto característico, que es la obligación de pagar la pensión, no nace hasta que se hace la entrega del capital. Lo que determina que el contrato sea también unilateral, porque, por la misma circunstancia de ser real, no produce obligaciones, una vez perfecto, más que a cargo del deudor de la renta.

Viene todo esto a cuento de la doctrina fiscal, según la cual sólo debe pagar impuesto el pensionista. Bas y Rivas sostiene que las pensiones a título oneroso constituidas a cambio de metálico sólo tributan por el concepto de "pensión" a cargo del pensionista. Con todos los respetos debidos a tan preclaro tratadista, nosotros disentimos de su opinión. Indudablemente, esta forma de pensar está apoyada en el apartado segundo del artículo 15 del R.I.D.R., conforme al cual "los contratos de seguros de rentas vitalicias celebrados con sociedades legalmente autorizadas para realizar este género de operaciones sólo devengarán el impuesto cuando se otorguen a cambio de la cesión de bienes que no consistan exclusivamente en metálico".

Para comprender la verdadera extensión de este precepto hay que partir de los términos literales del mismo. Y lo cierto es que sólo se refiere a los contratos de seguro de renta vitalicia, por lo cual no es lícito extender su régimen a los demás contratos de pensión, sobre todo cuando, por la aplicación de otros preceptos legales, se llega al resultado de que el acto está per-

fectamente sujeto. Y ya sabemos que en materia fiscal las exenciones son de interpretación restrictiva.

Según el artículo 65 del Texto Refundido, estarán exentas las entregas de cantidades en dinero de curso legal que constituyan precio de bienes de toda clase, las que se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o de deudas (núm. 6º).

Para ver si es aplicable esta exención debemos examinar la función que cumple el dinero entregado al que ha de satisfacer la pensión. No constituye precio de bienes porque en los contratos de renta vitalicia y en todos los de pensión en general, si hay alguien que debe pagar un precio, éste no es el pensionista, sino el que debe la pensión. En este sentido, Bas y Rivas sostiene que la pensión en definitiva equivale fiscalmente al precio de los bienes que se ceden, cuyo dominio se transmite, siendo el receptor de ese dominio la persona a quien se entrega el capital, que constituye la contraprestación del derecho a la pensión. Bas y Rivas insiste en la idea y sostiene que la pensión (es decir, lo que ha de recibir y no lo que entrega el pensionista) representa el precio de unos bienes cobrados a plazo. El mismo Código civil se produce en este sentido al definir el contrato de renta vitalicia. En efecto, en el artículo 1.802 del Código civil se dice que en la renta vitalicia la persona que se obliga a pagar una pensión lo hace a cambio de un capital en bienes muebles o inmuebles, cuyo dominio se le transfiere desde luego. Es decir, que el contrato de renta vitalicia implica para el pagador de la pensión una adquisición dominical de bienes. Por ello utilizando la similitud

con el contrato de compra-venta, podemos decir que dicho contratante adquiere la posición de comprador, por lo que el dinero por él recibido no tiene la consideración de precio; cosa, por otra parte ratificada por el artículo 1.802 del Código civil cuando dice que el obligado a pagar la pensión recibe un capital cuyo dominio se le transfiere. No siendo este dinero precio de adquisición de bienes, sino, por el contrario, una adquisición dominical de bienes muebles en si misma considerada, no puede pretender ampararse en la exención legal antes mencionada.

Tampoco podemos considerar que el dinero en cuestión se entrega en pago de servicios personales porque la renta vitalicia no es un contrato que tenga por objeto la locación de las actividades humanas, sino que constituye propiamente un negocio jurídico en el que las prestaciones lo son de bienes objetivos, trascendentes a las personas de los contratantes.

Queda finalmente por ver si la entrega de un capital dinerario al obligado a pagar la pensión se verifica en pago de créditos o de deudas. Para que así fuese, el contrato por el que se constituye una renta o una pensión debería tener naturaleza de consensual y recíproco, es decir, debiera dar base al nacimiento de obligaciones bilaterales. Pero no ocurre así porque el contrato de renta vitalicia es un contrato real que se perfecciona y se consuma (puesto que en los contratos reales las fases de perfección y ejecución son simultáneas) por la entrega del capital al que tiene - que pagar la pensión hasta el punto de que si no hay entrega, sino obligación de entregar, el convenio desemboca en otra forma contractual diversa de la genuina renta vitalicia, conocida con el nombre de promesa de constitución de renta vitalicia.

Por otra parte, la renta es un contrato unilateral. En el sentido de que sólo produce obligaciones, una vez perfecto, a cargo del deudor de la renta. Para el pensionista no general ninguna obligación. Ello es lógico. Si éste ha de cumplir su prestación —la entrega de un capital en bienes muebles o inmuebles— en el mismo momento de perfeccionarse el contrato, esta exigencia aborta forzosamente la posibilidad de originar un vínculo obligatorio.

Se define el contrato en general como una de las fuentes productoras de obligaciones exigibles. Pero, ¿qué puede exigirse a quien ya de antemano ha cumplido?.

La obligación envuelve un compromiso de futura prestación que se hace efectiva en el momento de la exigibilidad del débito.— Pero es inconcebible que se prometa para lo venidero una prestación que se ha realizado in actu.

Es que en los contratos reales la obligación no llega a nacer. Resulta atropellada por la prestación actual y tangible.— Son contratos cojos que sólo tienen fase de ejecución. O más bien contratos sintéticos en los que se produce una simbiosis perfección-ejecución, contemplado desde el punto de mira del que podíamos llamar "contratante real". Y no es que este contratante no se obligue a nada; es que, por la unilateralidad del contrato, es imposible —conceptualmente que pueda venir obligado.

Por tanto, puede decirse que la entrega del dinero al —obligado a pagar la pensión no se hace en pago de crédito, porque el mismo no tiene un simple derecho personal a la entrega del capital, sino que adquiere inmediatamente, por la efectiva entrega del

mismo, un auténtico derecho real, cual es el dominio que se le transfiere. Por tanto, falla también aquí la razón de la exención con respecto a estas entregas de numerario...

Finalmente, tampoco puede decirse que la entrega se haga en pago de deuda. Bien es cierto que, como consecuencia del capital recibido, se obliga al recipientario a pagar las pensiones sucesivas, lo que quiere decir que la deuda del mismo subsigue a la recepción del capital. Y por ello este dinero no se recibe en pago de deuda, porque para que así fuese la deuda debiera ser anterior a la entrega del capital. Téngase en cuenta que la Ley habla de entregas de dinero "en pago de deuda". Y el pago es la forma de extinguir las obligaciones, lo que presupone que éstas han nacido con anterioridad. Para que una cosa muera tiene antes que haber nacido, porque la muerte es la extinción de la vida.

En conclusión, y frente a la autorizada opinión de Bas y Rivas, nosotros creemos que en la constitución de pensiones a cambio de una entrega de dinero deben pagar ambos contratantes. La exención del metálico sólo está prevista para el caso de las Compañías de seguros. En todo lo demás debe regir la norma del artículo 83 que regula las constituciones de pensiones a cambio de cesión de bienes; y bien mueble es el dinero. Como en el caso de la renta vitalicia y demás supuestos de constitución de pensiones, entregan dinero tanto el pensionista como el que recibe el capital, y como el legislador no se muestra propicio a repartir la carga tributaria entre ambos contratantes, es por lo que establece la exención que venimos estudiando relativa a las entregas de cantidades en dinero que constituyan pago de créditos.

También se comprenden en el número 6º del artículo 65 -- las entregas de cantidades en dinero que se efectúen en pago de -- deudas o de su asunción o para pago de ellas. No insistimos en es te aspecto porque lo hemos tratado con la debida extensión en otro lugar. (1).

La idea de la ley es muy simplista en esta materia. Parte de la consideración de los contratos bilaterales y como estima que ha debido satisfacer el impuesto el contratante incluido en -- cualquiera de los supuestos de los actos sujetos, aboca a la conclusión equitativa de que no debe tributar el otro contratante, -- es decir, el que recibe el dinero a que se refiere el número 6º -- del artículo 65.

#### B) Obligaciones de hacer.

Cuando se trata de una prestación positiva de hacer es necesario distinguir según que el trabajo prometido haya de realizarse de una sola vez o en un período dilatado de tiempo.

a) Prestación de servicios con carácter permanente.-- En el contrato de trabajo convenido por largo tiempo, la obligación del trabajador nace en el momento de perfeccionarse el convenio.-- El pago o cumplimiento del obligado no se realiza de una sola vez, sino en prestaciones periódicas que pueden extenderse a un lapso --

(1) Ver nuestra Legislación fiscal, págs. 134 y sigs.

temporal muy extenso. En realidad se trata de un contrato de trabajo sucesivo. La ejecución del contrato se atomiza en un sin número de pequeñas prestaciones cotidianas. Que vienen a ser como átomos parciales de un cumplimiento total. El trabajo de cada día atomiza parcialmente el pago de la obligación.

El cumplimiento de estos contratos escapa a la acción fiscal por declaración expresa del número 71 del artículo 65 de la ley, según el cual "estarán exentos los contratos de arrendamiento de servicios personales que ostenten carácter de permanencia o no excedan de 20.000 Ptas. o no se refieran a actividades profesionales por tiempo limitado u obra determinada".

b) Prestación de servicios por tiempo limitado.- Este supuesto, como diametralmente opuesto al anterior, está claramente sujeto al pago del impuesto. Así resulta no sólo por oposición con el número 71 antes indicado, sino también por mención específica del artículo 16 del Reglamento del impuesto de Derechos reales y del artículo 54 del Texto Refundido.

Téngase en cuenta que la Disposición Transitoria 6ª del Texto Refundido determina que serán aplicables a este impuesto las normas del reglamento de 15 de enero de 1.959, salvo las que se opongan a lo dispuesto en el mismo. No opuesta sino congruente con dicho precepto es el del apartado tercero del artículo 16 del R.I.D.R., que en su número 5º considera sujetos por el concepto de arrendamiento los contratos de prestación de servicios personales, siempre que no ostentando carácter de permanencia y excediendo de 20.000 pesetas se refieran a actividades profesionales por tiempo limitado u obra determinada.



Como estamos en presencia de un impuesto de transmisiones patrimoniales inter vivos, lo que propiamente debe determinar la sujeción al tributo es el pago o cumplimiento de la obligación pactada, porque sólo cuando se realiza el trabajo contratado es cuando puede advertirse un incremento patrimonial en el arrendatario del servicio. De allí la imperfección de la fórmula legal que considera sujeta al impuesto la constitución de arrendamientos de servicios, siendo así que éstos se constituyen en el momento de perfeccionarse el contrato y en tal momento todavía no se ha lucrado el arrendatario con la posible riqueza derivada del trabajo realizado.

No deja de ser un tanto artificial el sujetar el arrendamiento de servicios en todo caso en que se den las circunstancias previstas en el artículo 16, por ser en muchos casos dudoso el matiz crematístico de los trabajos concertados.

c) Obligaciones negativas de no dar o de no hacer.- En este tipo de obligaciones poca transcendencia fiscal puede tener el pago, por cuanto normalmente tampoco produce repercusiones fiscales la constitución de la obligación.

Y lo cierto es que en el caso de las obligaciones negativas, si el que se compromete a no dar o no hacer algo obtiene una contraprestación por sus omisiones, en este caso se ha producido una transmisión patrimonial que debiera ser llamada al campo del impuesto.

Pero legalmente no hay apoyo para ello. Porque el artículo 54 sólo sujeta la constitución de aquellos créditos típicos

que discurren por el cauce de los contratos más corrientes en la vida jurídica. Y queda fuera del área fiscal todo un rico mundo -- de derechos personales que escapan a la estrechez de los moldes -- legales.

En la vida civil, el artículo 1.255 del Código da margen para que los contratantes puedan crear cuantas figuras convencionales les apetezca con abstracción de que los derechos convenidos se amolden o no a las figuras tradicionales y corrientes en el mundo de los negocios jurídicos. Se hecha en falta en el texto regulador del impuesto una norma de espíritu amplio que respondiese en el -- campo fiscal al mismo aliento espiritualista que el artículo 1.255 del Código civil.

Esta norma pudo haberse instaurado en el artículo 88 que sujeta la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación. La fórmula legal hubiese sido lo suficientemente comprensiva si se hubiese referido no sólo a la transmisión, sino también a la constitución de esta clase de créditos. Con lo que, en el momento de -- hacerse efectiva, es decir, en el momento de pagar la prestación -- pecuniaria al que se compromete a abstenerse, este hubiera debido satisfacer el impuesto.

¿Cual es el pago que recibe el que tiene un crédito frente a otro para que este omita una acción o una dación? En este -- supuesto coincide la actitud del obligado en el momento constitutivo y en el momento solutivo de la obligación. El pago consiste en no hacer nada. Aquí si que nos encontramos en presencia de un acto

no sujeto al impuesto. Porque en la pasividad difícilmente puede verse una transmisión patrimonial.

Formas especiales de pago.- La consignación tiene una indudable eficacia fiscal. Debe regirse por los artículos de la ley referentes al depósito, si bien no debe olvidarse que los - que están sujetos son los contratos de depósito retribuido.

El pago por cesión de bienes está abiertamente transcendido de materia tributaria. Debe regirse por las normas reglamentarias referentes a las transmisiones y cesiones de bienes, - muebles o inmuebles.

La dación o adjudicación en pago de deudas es una figura típicamente prevista por el Texto Refundido que la regula - expresamente en el artículo 55.

En el pago con subrogación fácilmente se puede aplicar la norma del artículo 88 cuando establece las reglas tributarias referentes a la transmisión de créditos o derechos.

LA SUBROGACION DE UN TERCERO EN LOS  
DERECHOS DEL ACREEDOR

Según el artículo 1.209 Código Civil "La subrogación de un tercero en los derechos del acreedor no puede presumirse fuera de los casos expresamente mencionados en este Código."

"En los demás será preciso establecerla con claridad para que produzca efecto."

En este artículo, dada la bifurcación jurídica de sus dos párrafos, ve la doctrina la distinción entre la subrogación legal y la convencional.

"Los casos mencionados en el Código con los que comprenden los tres supuestos a que se refiere el artículo 1.210 del Código civil. Observada la dicción literal de este precepto se advierte que, en los tres casos comprendidos, se tiene la vista puesta en el hecho del pago de la deuda. Aquí puede estar el -- quid de la distinción. Por cuanto la subrogación convencional, en cuanto derivada de un pacto encaminado a sustituir la persona del acreedor en una relación jurídica que subsiste, implica precisamente que no se ha producido el pago; ya sabemos que el pago es el efectivo cumplimiento de la prestación comprendida en la obligación y, en cuanto tal, representa la extinción de la obligación, porque el pago es el cumplimiento y los derechos de crédito, a diferencia de los reales, se extinguen por dicho cumplimiento al no ser normalmente susceptibles de ejercicio reiterado.

La distancia entre uno y otro tipo de subrogación es la misma que existe entre una convención y un pago. La conven-

ción es un acuerdo de voluntades precedente y encaminado a un futuro pago. En nuestro caso se conviene entre el acreedor cesante y el entrante en que éste último ocupará el lado activo de la relación obligatoria, es decir, en que sucederá al primero en el crédito patrimonial. En cambio, normalmente el pago implica que ese crédito ya no podrá vivir hacia el futuro.

El artículo 1.210 establece que "se presumirá que hay subrogación":

1.º Cuando un acreedor pague a otro acreedor preferente.

2.º Cuando un tercero, no interesado en la obligación, pague con aprobación expresa o tácita del deudor.

3.º Cuando pague el que tenga interés en el cumplimiento de la obligación, salvo los efectos de la confusión en cuanto a la porción que le corresponda.

¿Se trata de una presunción "juris tantum" o tiene el carácter incontrovertible de "juris et de jure"? Todo depende de que se considere imprescindible o no para la subrogación legal el requisito del consentimiento del deudor. Si tal aprobación es ineludible la presunción ostentará un carácter rebatible. Y la subrogación presumida en los tres casos comprendidos en el artículo 1.210 del C.c. podría venirse abajo si se proba la ignorancia del pago por parte del deudor. Por el contrario, si el "consensus debitoris" no es imprescindible, la presunción es del tono de las "juris et de jure". Porque aunque -

el precepto dice que se presume la subrogación, si ésta ha de producirse en los supuestos de pago catalogados en el artículo 1.210, se engendrará forzosamente por el simple hecho de la -- prestación satisfactoria sin que exista ninguna holgura interpretativa para discernir si ha de proceder o no la subrogación.

CASTAN sostiene que la subrogación legal no puede realizarse sin el consentimiento del deudor. Y apoya su argumentación en el artículo 1.210 del C.c. Pero lo hace a base de generalizar a los tres casos del precepto un inciso exclusivo del número 2º. En efecto, de los tres supuestos de subrogación presumida por el artículo mencionado, sólo en el 2º. se alude a -- dicho requisito al referirse al tercero, no interesado en la -- obligación, que pague con aprobación expresa o tácita del deudor. Pero este elemento del consenso del sujeto pasivo no lo -- requiere el Código en el caso de que un acreedor pague a otro acreedor preferente ni tampoco cuando pague el que tenga interés en el cumplimiento de la obligación (nº 3). Por eso se nos antoja un tanto excesivo extender una exigencia de un solo supuesto a los otros dos que no se refieren a él.

También apoya su argumentación el ilustre jurista en el artículo 1.159 del propio texto legal, que predica lo siguiente: "El que pague en nombre del deudor, ignorándolo éste, no -- podrá compeler al acreedor a subrogarle en sus derechos". Y queda en pie el interrogante de si cuando un acreedor paga a otro preferente lo hace en nombre del deudor o en propio nombre, amparado en la generalidad satisfactiva a que se refiere el artículo 1.158 del C.c. Y lo mismo cabe decir del número 3º. del -- propio artículo 1.210 Código civil. A nuestro modo de ver la subrogación convencional presenta similitudes con la cesión de --

créditos, en cuanto que ambas figuras jurídicas implican un acuerdo de voluntades "inter vivos" y con equilibrios sinalagmáticos, también en la mayoría de los casos. Lo cual es lógico. Salvo en excepcionalísimos casos de subrogación lucrativa, generalmente - el acreedor entrante deberá realizar en favor del cesante alguna contraprestación compensadora de esa adquisición que representa la sucesión en los créditos.

En la subrogación legal se advierte nítidamente el juego compensador de prestaciones equivalentes. El artículo 1.210 - deja ver cómo el acreedor novel obtiene el derecho a subrogarse no gratuitamente sino para indemnizarle del desembolso realizado al pagar.

Pero se diferencia de la cesión de créditos, aparte - otros aspectos, en el "quantum" de lo transmitido. La subroga--ción convencional viene a ser desde este enfoque, como una amalgama de individuales cesiones. Así lo establece el artículo 1212, según el cual "la subrogación transfiere al subrogado el crédito con los derechos a él anejos, ya contra el deudor, ya contra los terceros, sean fiadores o poseedores de las hipotecas". Esta --adheribilidad de los derechos anejos, que siguen la suerte del crédito principal sin necesidad de especiales convenciones o --cláusulas a ellos referentes, es lo que configura el gigantismo jurídico de la subrogación frente a otras instituciones más limitadas como es la estricta acción de reembolso.

CASTAN diferencia la subrogación convencional de la - legal, diciendo que en la primera no se precisa el consentimiento del deudor y sí en la segunda. La razón lógica con que re--frenda los argumentos jurídicos, para afirmar esta diferencia

consiste en que, según el eximio autor, el deudor, frente a la subrogación legal, puede tener interés en que su acreedor no sea sustituido por otro. Pero en la misma situación puede encontrarse frente a una subrogación convencional, que también podría -- perjudicarlo en el supuesto de que un acreedor más impaciente -- o riguroso reemplazase a otro más tolerante.

Y llevadas las cosas a su extremo habría que sostener que en la subrogación legal además de la aprobación del deudor debería conseguirse también la de los fiadores o titulares hipotecarios, pues ellos afectados por la subrogación (art. 1.212) también pueden tener interés en que su acreedor no sea sustituido por otro. Casi nos atrevemos a afirmar que la única diferencia entre la subrogación legal y la convencional hay que buscarla exclusivamente en el título constitutivo, es decir, en el instante generador de esta sucesión particular, según lo sea la ley o el contrato, como ocurre con tantos derechos subjetivos. Pero no advertimos ninguna diferencia sustancial ni en los requisitos ni en los efectos. Si en la subrogación convencional hace falta el consentimiento del nuevo y el del antiguo acreedor, ya que -- sin tal dual consejo ni siquiera habría contrato de subrogación (el inexcusable "duorum vel plurium in idem placitum consensus") -- también esta concordancia es precisa para que se produzca la subrogación legal en cualquiera de los casos del artículo 1.210 -- del Código civil. Pensemos en el supuesto del número 1º. Hace falta que un acreedor pague y que el otro no rechace el pago. Bien es cierto que esto no constituye un contrato "Stricto sensu" pero sí representa la concorde voluntad de pagar y de aceptar el pago. Hay, pues, acuerdo de voluntades convergentes que viabilizan el pago.



Que el régimen de ambas subrogaciones es muy similar lo demuestra el mismo artículo 1.209 que, al bifurcar la regulación legal en los dos tipos de subrogación, no establece ninguna diferencia entre ambos. Tampoco la pergeña ninguno de los preceptos siguientes. Sólo con referencia a uno de los supuestos de subrogación legal (el del núm. 2º. del art. 1.210) se exige la probación expresa o tácita del deudor.

La regulación del artículo 1.211 parece tremendamente artificial y falsa. Según este precepto: "El deudor podrá - hacer la subrogación, sin consentimiento del acreedor, cuando para pagar la deuda hay tomado prestado el dinero por escritura pública, haciendo constar su propósito en ella, y expresando en la carta de pago la procedencia de la cantidad pagada".

En opinión de CASTAN este precepto enmarca un caso - de subrogación convencional, excepcional desde luego. Nosotros no vemos la concordancia de las voluntades características del contrato por ninguna parte. A nuestro modo de ver se trata de una subrogación legal por cuanto que para que la misma se produzca ha sido necesario que una norma concreta así lo establezca. De no existir esta regulación lo que propiamente se habría producido sería una novación extintiva: al percibir prestado el dinero, el deudor habría contraído una nueva obligación frente al prestamista y habría extinguido la anterior al satisfacer - al primitivo acreedor. Pero esta normalidad jurídica se altera por virtud de la especial regla del artículo 1.211 que elude - la extinción del vínculo y anuda al primer acreedor con el prestamista en virtud de una subrogación continuadora de la inextinta relación jurídica. Pero, aún dentro de la especial categoría de la subrogación legal, presenta la particularidad de que el

efecto se produce, no por contacto entre acreedor y acreedor - (art. 1.210) sino por una gestión solutoria del deudor que, en fases diferentes, entra en contacto con los dos sucesivos acreedores.

La subrogación convencional, a diferencia de la legal, no se presume nunca, no se sobreentiende, y por eso es preciso establecerla con claridad para que produzca efecto. Y en el supuesto del artículo 1.211 no aparece que sendos contratantes --los acreedores - hayan convenido claramente el efecto subrogatorio, sino que es la ley la que define e impone la tal subrogación.

Exige la norma que se haya tomado prestado el dinero por escritura pública. Es una exigencia sobreañadida, superpuesta al estatuto normal del mutuo. Este es un contrato real, que se perfecciona por la entrega de la cosa sin requerir ninguna otra solemnidad. Por tanto, la escritura pública le confiere - carácter formal, adjuntado al siempre aspecto real de este específico contrato.

"Y expresando en la carta de pago la procedencia de la cantidad pagada." No obstante el sentido del precepto, que parece referir la extensión de la carta de pago al deudor, es preciso tener presente que quien libra este documento liberatorio es el acreedor pagado, para acreditar que se le ha satisfecho la prestación que pendía de cumplimiento.

Repercusiones fiscales de la subrogación, tanto convencional como legal.

Antes de proseguir, queremos remachar una idea anteriormente ofertada. La de que en los casos de los números 1.º y 3.º del artículo 1.210 del Código civil no se requiere el -- consentimiento del deudor para que la subrogación legal pueda tener lugar. Lo corrobora la legislación hipotecaria. Al referirse a los procedimientos hipotecarios, el texto legal reconoce a los acreedores posteriores que satisfagan al titular ejecutante el derecho a subrogarse en el lugar del mismo, aún en el supuesto de que hayan pagado frente a la oposición del deudor.

Al enforar tributariamente la figura de la subrogación, es necesario distinguir la subrogación convencional de la legal. Si en el terreno civil tal distinción era prácticamente irrelevante, forzoso es reconocer que tiene gran trascendencia en el campo fiscal.

a) Subrogación convencional. El acuerdo entre los -- dos acreedores contratantes, el cedente y el subrogado, constituye un acto sujeto, en principio y como norma general. Por cuanto tal subrogación paccionada implica una cesión o transmisión del crédito, que hace tránsito desde el primitivo acree dor al que le sucede en la posición activa de la relación jurí dica.

Por ello es perfectamente aplicable a la subrogación convencional el artículo 88 del texto refundido de la Ley y Ta rifas de los impuestos generales sobre las sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales, que dice: "En la transmisión de -- créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse

bienes determinados y de posible estimación, se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos".

Pero es que además existe un precepto ambivalente, - aplicable tanto a la subrogación convencional como a la legal y que ratifica la exigibilidad del impuesto. Es el artículo 84 del texto refundido según el cual: "La subrogación en los derechos del acreedor prendario, hipotecario o anticrético se considerará como transmisión de derecho y tributará por el número 5 de la Tarifa". Es decir, al tipo del 1,90 por 100. Claro es que se trata de una tributación que discrepará en algunos casos cuantitativamente de aquella a la que se pueda llegar en aplicación del mencionado artículo 88.

b) El especial supuesto, considerado como la subrogación convencional por CASTAN, del artículo 1.211 del C.c. plantea especiales consecuencias tributarias. En primer lugar, encara a las oficinas gestoras con la obligación de exigir el tributo correspondiente al préstamo realizado.

Por otra parte conviene destacar que aquí <sup>no/</sup> puede hablarse de cesión de crédito, ni propia ni deducida. Porque no hay ninguna convención transmisiva entre dos acreedores sucesivos en el tiempo. La actuación exclusiva del deudor prestatario, engendra en el prestamista la subrogación continuadora de una anterior relación jurídica. Es, pues, como si el crédito - se constituyese por primera vez, y una vez constituido se andase al del anterior titular. Pero la constitución de créditos o derechos atípicos - por extraña y anómala omisión del texto

refundido - no está sujeta al impuesto. Lo corrobora el artículo 88 de este cuerpo legal que sólo grava la transmisión de -- créditos o derechos; pero no la constitución de los mismos.

La carta de pago a que se refiere el precepto codificado acreditará normalmente la entrega de una cantidad en dinero, exenta a tenor del artículo 65 del texto refundido.

c) Subrogación legal.- A este tipo de subrogación le es aplicable la normativa del número 45 del artículo 65 del texto refundido, que declara exenta la subrogación de hipoteca operada conforme a lo prevenido en el párrafo 2º. de la regla quinta del artículo 131 de la Ley Hipotecaria.

También puede predicarse de algunas subrogaciones legales la normativa del artículo 84 del texto refundido, ya mencionado anteriormente.

Pero es inaplicable el artículo 88 porque en los supuestos de subrogación legal no existe transmisión paccionada. La conexión entre los acreedores sucesivos no surge de ninguna convención privada, sino que es presumida por la ley.

Todas las ejemplarizaciones de subrogación legal a - que se refiere el Código arrancan de un inicial pago realizado a favor del acreedor. Normalmente al mismo le será aplicable - la exención del número 6º del artículo 65 del texto refundido, que excluye de tributación a las entregas de cantidades en dinero de curso legal que se verifiquen en pago de créditos.

Hecho el pago surge la subrogación, el derecho a cobrar en el día del deudor, es decir, que se constituye el crédito, no por vía de transmisión, sino por imperativo "ex lege". Y ya hemos visto que la constitución de créditos no está sujeta como regla general. Ciertamente, que, para casos particulares, se prevé la tributación de algunas constituciones de derechos personales. Así el artículo 54 del texto refundido sujeta en el número 4 la constitución de préstamos; en el número 5, la constitución de fianzas; en el número 6, la constitución de arrendamientos, y en el número 7, la constitución de pensiones. Pero - volvemos a insistir - una tributación omnicomprendiva para todas las constituciones de créditos, no se contiene en la ley fiscal.

= = =

El Código civil regula la subrogación dentro del capítulo relativo a la novación como causa extintiva de las obligaciones. Pero las distancias jurídicas existentes entre ambas instituciones demandan que estudiemos a continuación la problemática jurídica de la novación extintiva, con objeto de resaltar la diferente estructura existente entre ambas.

Como inexcusable punto de partida conviene tener presente que ni la modificación ni la extinción de obligaciones - en general aparecen previstas en el texto refundido. Por el contrario, están perfectamente sujetas en el número 2.º del artículo 54 las modificaciones y extinciones de derechos reales. A supuestos concretos de derechos personales se refieren

los números 3.º , 4.º y 5.º de dicho precepto.

Tanto la novación extintiva como la modificativa constituyen acuerdos de voluntad entre los sujetos de la relación jurídica, y por tanto, son susceptibles de constituir actos sujetos al impuesto. En este sentido parece orientarse el Texto Refundido del impuesto cuando, frente a un determinado contrato, considera la extinción del mismo como un acto sujeto al -- impuesto. Aunque no lo diga expresamente la Ley, de su texto parece desprenderse que se excluyen de la tributación los actos extintivos producidos por una causa legal y que, por el contrario, se incluyen entre los actos sujetos las extinciones derivadas de negocio jurídico. Así el número 49 del artículo 65 del texto refundido habla de la cancelación de préstamos, siendo la cancelación un acto de voluntad producido por el sujeto obligado. En el artículo 66 hay una referencia a los actos de cancelación de los préstamos y a la amortización de las obligaciones, constituyendo la amortización también un negocio jurídico extintivo. En el artículo 67 se habla de la disolución de sociedades, que también se produce en virtud de negocio jurídico escriturado, por cuanto la extinción de la respectiva sociedad debe provocar el oportuno asiento cancelatorio en el Registro Mercantil. En este mismo artículo se habla, en gráfica disyuntiva, de la extinción o amortización de préstamos.

Las principales especies de novación son las siguientes:

A) Novación objetiva.-- Cuando en virtud de negocio jurídico se altera la causa, el objeto o las condiciones principales de una obligación, surge con plena nitidez el acto sujeto al impuesto.

En la legislación reguladora del impuesto existen numerosos ejemplos de novaciones objetivas sujetas a tributo. Así, por ejemplo, en el artículo 54 del texto refundido se considera acto sujeto la modificación de fianzas, diciéndose en el 59 que se entenderá que existe modificación de fianza cuando se amplíen las obligaciones garantizadas. En el artículo 58 T.R. se sujeta la modificación prenda, considerándose que existe cuando se amplíen las obligaciones garantizadas o se sustituyan total o parcialmente los bienes en que consistan (1). El artículo 54 del mismo texto considera acto sujeto la modificación de pensiones, liquidándose por ese concepto (1) las alteraciones realizadas en las mismas, por consecuencia de las cuales resulte mayor el importe o la duración de las pensiones. En el artículo 66-1, C), a) hay referencias también a lo que se entiende por modificación de hipoteca.

B) Novación subjetiva por cambio del acreedor.— Esta novación, por cambio de acreedor, exige las solemnidades mismas que la creación primera de la primitiva obligación. De esta exigencia precisamente es de donde nace el acto sujeto por novación.

La novación no es un supuesto de subrogación en la forma reglamentada por los artículos 1.209 y siguientes del Código civil. La subrogación es también un concepto sujeto y así lo proclaman expresamente varios preceptos legales, como son los antes mencionados.

La novación se diferencia de la subrogación en que la primera requiere el consentimiento del deudor por cuanto supone extinción de la obligación con reacción de otra nueva de igual contenido a favor de acreedor distinto. Figura muy emparentada con la subrogación convencional, y en cierto sentido, con la nova

(1) Así lo concreta expresamente el R.I.D.R.



ción subjetiva es la cesión de créditos a la que le es aplicable el artículo 88 del texto refundido según el cual "en las transmisiones de créditos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse -- bienes determinados y de posible estimación se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos".

El precepto no ofrece dudas en su aplicación cuando el crédito que se transmite es el que constituye título para el nacimiento de los derechos reales. Lo mismo debe tributar la compraventa de una finca que la transmisión del crédito del comprador a la entrega de la cosa.

Pero ofrece una modalidad muy curiosa cuando se pone en relación con otro tipo de créditos. Si partimos del contrato tipo, la compraventa, podemos fijar la atención en el crédito -- que tiene el vendedor a la entrega del dinero. Tal crédito, en su nacimiento, no tributa, porque la Ley no incluye en la tarifa la constitución de créditos atípicos. Tampoco tributa el cumplimiento efectivo de la obligación, por así disponerlo el número 6.º del artículo 65 eximente de las entregas de cantidades que constituyan precio de bienes, pago de servicios.... La exención es clara. Sin embargo cuando la ponemos en relación con el apartado referente a la transmisión de créditos, ya no puede defenderse con la misma nitidez. Porque el artículo 155 se refiere a la transmisión de créditos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes, Al transmitirse el crédito del vendedor a la entrega del dinero, que constituye el precio, no cabe duda que cuando se ejercite la oportuna acción ante los tribunales, si ésta prospera se obtienen bienes determinados, de naturaleza mueble, cual es la -

entrega de una suma de dinero. Y es que el artículo 88 establece que en estas transmisiones de créditos se exigirá el impuesto -- "por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los -- mismos bienes". El concepto en las transmisiones de dinero, como en la de cualesquiera otros bienes muebles es el del número dos de la tarifa vigente, referente a las transmisiones a título oneroso de bienes muebles, créditos y derechos no especificados expresamente en la tarifa (vemos aquí como se establece una proclamación legal de los créditos atípicos, circunscrita a los efectos transmisivos). El tipo para estas transmisiones es actualmente un porcentaje del 4 por 100. Queda, pues, la transmisión de estos -- créditos, cuyo cumplimiento con referencia a la obligación primitiva está exento, perfectamente subsumida en los supuestos imponibles a los que se refiere el artículo 88.

C) Novación subjetiva por cambio del deudor.-- Es aquella por la que se sustituye en una relación obligatoria la persona del deudor, produciéndose una nueva relación y la extinción -- de la anterior, diferenciándose de la asunción de deuda, en que en esta última figura se realiza la sustitución de la persona -- del deudor sin extinción de la primitiva relación obligatoria.

Se trata, pues, de figuras en cierto modo análogas. Por ello el criterio sustentado en la ley de reforma tributaria con respecto a la asunción de deuda puede servirnos de orientación -- para determinar cuál ha de ser la calificación tributaria de la novación subjetiva pasiva.

En el número 1.º del artículo 55 del Texto Refundido se contiene una alusión a las entregas de bienes en pago de asun

ción de deudas. Pero la regulación extensa de esta materia se -- contiene en el artículo 9 del R.I.D.R., en cuyo apartado 11 se regula el concepto liquidable de adjudicación en pago de asunción de deudas. El punto de vista, mantenido en todos estos preceptos, es el de que la asunción para tributar necesita estar cimentada en otro acto cargado de derivaciones tributarias, es decir, en un acto que implique auténtico desplazamiento patrimonial, como es la adjudicación de bienes.

El criterio legal es perfectamente lógico. Si el impuesto que nos ocupa grava las transmisiones patrimoniales, por su propia naturaleza no puede sujeta a tributo aquellos actos que no implican adquisición de bienes, sino gravamen. Quedan fuera de su ámbito las sucesiones en el pasivo del patrimonio. Y ello tan to si la novación acapta la forma de expromisión (cuando una -- tercera persona distinta del acreedor y del deudor toma sobre sí espontáneamente la obligación de éste, relevándole de ella, aceptando el cambio el acreedor sin intervención del deudor primitivo) como si sigue los moldes de la delegación (se produce cuando es el mismo deudor primitivo quien presenta una tercera persona que toma sobre sí la obligación, liberando al deudor siendo aceptado el cambio por el acreedor.)

La solución no aparece muy clara pese a lo que antes adelantábamos. Por un lado podría pensarse en la exención del impuesto, si tenemos en cuenta que en principio no se produce ningún acto de circulación de riqueza y también por las consi--

deración de que la novación subjetiva pasiva no figura en la lista de los actos sujetos contenida en el artículo 54 de la Ley. - Argumento que se refuerza con lo dispuesto en el apartado 2.º del artículo 44 del Reglamento, que prohíbe todo tipo de expansiones analógicas, estando de acuerdo en este aspecto con lo establecido en el artículo 24 de la Ley General Tributaria, según el cual no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos - estrictos el ámbito del hecho imponible.

Por otra parte, permite ampliar la dicción estricta de la tarifa, el artículo 44 (1) en su apartado 1.º, que considera suficiente para que sea exigible del Impuesto la existencia de - un acto que, con arreglo a los principios del derecho, pueda ló-gica y legalmente deducirse de la intención o voluntad de las -- partes, manifestada en las cláusulas del contrato o acreditada en virtud de prueba documental. Así las cosas , utilizando el concep-to del acto deducido, podría sostenerse que en la expromisión surge a veces a favor del primitivo deudor un acto de donación a -- transmisión gratuita, por cuanto un extraño asume una deuda ajena liberando al obligado inicial. Y en la delegación pudiera existir, como deducido, un acto de transmisión onerosa o gratuita, según que en el convenio que dió lugar a ella hubiese exigido o no el nuevo deudor una contraprestación por la obligación asumida. Es-to último suele ocurrir en el supuesto antes mencionado de la ad

---

(1) Del R.I.D.R.

judicación en pago de asunción de deudas, acto perfectamente gra  
vable por su claro matiz transmisivo.

## LAS ADJUDICACIONES DE TERRENOS EN PAGO DE INDEMNIZACIONES

Según el número 33 del artículo 65 del Texto Refundido están exentas las adjudicaciones de terrenos en pago de indemnizaciones por expropiaciones o de la contribución de los propietarios a los gastos de urbanización, directamente a los afectados por las expropiaciones o a los propietarios que contribuyeron.

Este número 33 guarda relación con el artículo 67 de la Ley del Suelo de 12 de mayo de 1.956, que impone a los propietarios de suelo urbano el deber de ceder los terrenos viales y de parques y jardines y costear la urbanización, así como también edificar los solares bajo la carga de expropiación.

También guarda relación con este número el artículo 100 de la misma Ley del Suelo, según el cual "el pago del justiprecio en las expropiaciones podrá verificarse en efectivo o de acuerdo con el expropiado, por permuta con otras parcelas del beneficiario de la expropiación".

Finalmente, también debemos recordar el artículo 114 de la Ley del Suelo, que en su párrafo 3º establece: "Los propietarios podrán ofrecer y los Ayuntamientos aceptar que el pago de los gastos de urbanización, a cargo de los primeros, se efec-

túe en terrenos valorados con arreglo a la presente Ley, radicados en el mismo u otros sectores".

A primera vista, cuando el número 33 del artículo 65 - menciona las adjudicaciones de terrenos en pago de indemnizaciones por expropiaciones o de la contribución de los propietarios a los gastos de urbanización, parece estar aplicando, desde el - punto de vista fiscal, el concepto de permuta a que se refiere - el artículo 100 de la Ley del Suelo.

La Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de - 1.954 establece en el artículo 25, como uno de los requisitos -- esenciales del expediente expropiatorio, la determinación del -- justo precio. En otros artículos de la Ley de Expropiación Forzo sa, como, por ejemplo, los artículo 44, 45 y 46, se ordena incluir en el justiprecio la indemnización por los perjuicios que se pro duzcan a consecuencia de la expropiación, y el artículo 47 establece el derecho del expropiado a percibir, además del justo precio, un 5 por 100 como precio de afección.

El artículo 48 de la Ley de Expropiación determina que el pago del justo precio se verificará precisamente en dinero, - si bien la persona o entidad expropiante y la expropiada podrán convenir otra forma de pago.

Cuando el número 33 se refiere a las adjudicaciones de terrenos en pago de indemnizaciones por éxpropiación parece dar a entender que el legislador se ha inclinado hacia una cierta generosidad en la admisión del trueque superficiario, por cuanto no limita las adjudicaciones de terrenos al pago del justiprecio, si

no que permite una mayor elasticidad operativa en cuanto se habla del pago de indemnizaciones, y ya hemos visto anteriormente que en la expropiación, aparte del justo precio, juegan otros varios factores indemnizatorios.

Por otro lado, desde el punto de vista de técnica jurídica, es más perfecto hablar de indemnización que de precio en todos aquellos casos en los que el pago de un activo expropiado deba verificarse mediante la entrega de terrenos. Porque en puridad de conceptos, el precio es una noción contractual que sólo interviene en la compra-venta y en el arrendamiento, pero que no se da en la permuta o en otras figuras transmisivas, por cuanto el precio es la medida en dinero del valor de las cosas.

Antes decíamos que en este número 33 parecía fislumbrarse aquella posibilidad de satisfacer el justiprecio mediante permuta de parcela a que se refiere el artículo 100 de la Ley del Suelo y que también faculta discrecionalmente la Ley de Espropiación Forzosa.

Pero la adjudicación en pago de terrenos no equivale totalmente a la permuta. Porque la adjudicación en pago es un concepto más amplio. La permuta es el cambio directo o de cosa por cosa, y presupone que ya inicialmente, desde el primer momento convencional, las partes han tenido presente su deseo de cambio de terreno por otro. Así nos lo demuestra el artículo 1.583 del Código Civil, según el cual la permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra. Y la adjudicación en pago es una forma de cumplimiento de todo tipo de obligaciones que representa un pago por sustitución, pues tiene lugar cuando se entrega una



cosa en equivalencia o reemplazo del cumplimiento específico de cualquier obligación. Y, por tanto, la adjudicación en pago puede tener lugar, aunque inicialmente el expropiante no tuviera la intención de entregar un terreno a cambio del que adquiere, sino que pensara directamente en satisfacer una cantidad como justiprecio.

Como consecuencia de la expropiación, que generalmente reviste la forma de compra-venta y viene a ser una especie de compra-venta forzosa, dado el cariz bilateral de este contrato, nacen obligaciones para las dos partes contratantes: el comprador y el vendedor. El vendedor (o expropiado en nuestro ejemplo) está obligado —en nuestro caso de una forma compulsiva— a entregar la cosa vendida o expropiada. Y, por su parte, el comprador o expropiante está obligado a pagar el precio.

Y esta obligación del pago del precio puede cumplirse de formas diferentes: o bien entregando al acreedor (el expropiado) el dinero o justiprecio de la cosa cuya propiedad se le ha privado, o bien (por ejemplo en el caso de que la entidad expropiante tenga más terrenos que dinero) acudiendo a la figura de la adjudicación en pago de deudas, por virtud de la cual el cumplimiento de la obligación del expropiante no se realiza en la propia especie negocial; es decir, en dinero, sino de una forma sustitutiva, entregando bienes materiales para que ocupen el lugar del dinero en el patrimonio del expropiado.

Esta figura de la adjudicación en pago de deudas se ve más transparente todavía cuando los terrenos se entregan en pago de la contribución de los propietarios a los gastos de urbanización. Los distintos parcelistas o vecinos del Municipio, al con-

tribuir a los gastos de urbanización entregando determinadas sumas de dinero, vienen a conceder crédito a la entidad municipal, y, como consecuencia, se convierten en acreedores de la misma, porque la figura opera como si hubiesen verificado un préstamo a favor del respectivo Ayuntamiento. En las aperturas de crédito, en los mutuos y en todas las figuras similares, la obligación principal del prestario es la de restituir otro tanto de la misma especie y calidad; es decir, en el supuesto de aportaciones en metálico para realizar una urbanización, la obligación de la entidad local viene prefijada por el deber de restituir el dinero percibido con los intereses correspondientes. Y entonces cabe aquella bifurcación ejecutiva a que anteriormente nos referíamos: o bien el Ayuntamiento devuelve el dinero percibido (cumplimiento específico de su obligación) o, por el contrario, sustituye la obligación de entrega de dinero por la entrega de unos bienes materiales, como son los terrenos, procediendo a una adjudicación en pago de deudas, en pago de la deuda preexistente de entregar una suma de dinero.

Según el número 33, las adjudicaciones de terrenos en pago deben realizarse directamente a los expropiados o a los propietarios que contribuyeron a los gastos de la urbanización. Cuando se da esta confluencia de los bienes adjudicados a las personas mencionadas surge el motivo de exención. Y ya anticipábamos anteriormente que esta exención está debidamente proclamada en el Texto Refundido del impuesto, por cuanto los particulares a los que beneficia, si no existiera la misma, deberían soportar el gravamen fiscal, al no tener reconocida una exención de tipo subjetivo, como la que disfrutaban los Ayuntamientos.

Por otra parte, esta exención es justa. De no estar -- proclamada por el artículo 65, número 33, los adjudicatarios de terrenos deberían soportar un impuesto del 7,40 por 100 sobre el valor de los terrenos en concepto de transmisión onerosa de bienes inmuebles, siendo a estos efectos indiferente que la oficina gestora calificase la figura jurídica como permuta o como adjudicación de bienes inmuebles en pago de deudas, pues ambos conceptos soportan la misma presión fiscal.

Y además decimos que es justa, porque la adjudicación de estos terrenos no ha sido pretendida en muchas ocasiones por los adjudicatarios, sino que les ha sido impuesta por consecuencia -- del juego presionante del interés general, de la utilidad pública. Se trata de adquisiciones de terrenos que no se producen por opción, por decisión voluntaria, sino por imposición legal. El -- particular debe sacrificarse en aras del interés general. Se le -- priva de una propiedad individual y se le entrega en satisfacción un justiprecio para evitar que la expropiación se convierta en la figura punitiva de la confiscación. Ha faltado la voluntad convencional, la libre decisión negocial, y, por tanto, no hay un acto de circulación de riqueza libremente querido, sino impuesto. Es -- lógico, pues, que se establezca la exención contenida en el número 33.

---ooo0ooo---

## ADJUDICACIONES PARA PAGO DE DEUDAS.

Son varias las especies de adjudicaciones en las que el legislador ha puesto un acentos fiscal. A saber:

- 1.- Adjudicaciones para pago de deudas.
- 2.- Adjudicaciones en pago de deudas.
- 3.- Adjudicaciones en pago de asunción de deudas.

### 1. Adjudicaciones para pago de deudas.

Eran las especialmente contempladas por el apartado 2) del artículo 19 del Reglamento de 1.947. Que decía :  
"Cuando al constituirse la sociedad quedaren a cargo de ésta deuda de alguno de los socios .... seguirá una liquidación por adjudicación para pago de deudas, si entre los bienes aportados por el mismo socio no hubiera metálico suficiente para satisfacerlas".

Este tipo de adjudicaciones se acopla perfectamente, sin rechinar en ninguno de sus mecanismos, a la enjundia del supuesto contemplado por el legislador. Porque el "modus operandi" de esta figura venía perfectamente perfilado en el artículo 9.º, apartado 5 de aquel Reglamento: Se trataba de adjudicaciones de bienes por vía de comisión o en cargo para pago, en las que el final previsible - y previsto por el propio

texto reglamentario - era la cesión por el adjudicatario al acreedor de los mismos bienes adjudicados en solvencia de su crédito (situación híbrida que amalgamaba la primitiva adjudicación para pago con una posterior adjudicación en pago), o la enajenación del acervo adjudicado para, con el dinero obtenido, satisfacer al acreedor.

Este precepto del Reglamento de 7 de noviembre de 1.947 se gestó precisamente al calor de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de mayo de 1.944, según la cual "si al constituirse una sociedad se incorpora a ella un negocio que se disuelve y la incorporación se realiza aportando el activo y pasivo, a cambio de acciones de la constituida, debe liquidarse por los conceptos de aportación y adjudicación para pago de deudas".

La adjudicación para pago de deudas es un negocio jurídico real, que requiere para su perfecto nacimiento la entrega del bien adjudicado.

La adjudicación para pago de deudas es una de las varias proyecciones, en el mundo de la contratación, de la fiducia. Esta adjudicación consiste en la adquisición de bienes por una persona con la obligación de invertir su importe en objetos o fines determinados.

El enjuiciamiento de la misma ha motivado contradicto

rias opiniones de la doctrina. Galindo y Escosura opinan que el adjudicatario nada adquiere, no existiendo transmisión de dominio, sino únicamente la facultad de invertir el importe de los bienes adjudicados en una determinada finalidad. En el mismo sentido afirma Díaz Moreno que no se produce una adquisición de dominio a favor del adjudicatario, el cual únicamente adquiere la facultad de disponer por mandato del dueño. En este mismo grupo hay que incluir también a Roca Sastre, según el cual el adjudicatario no puede tener la consideración de adquirente a título oneroso. Unicamente se obliga a cumplir un encargo, o sea, un mandato o comisión de destinar el importe obtenido al fin señalado por el transferente.

Contrariamente a estos autores, Galloso estima que en estas adjudicaciones existe la atribución al adjudicatario de un auténtico derecho real, consistente en la facultad de disponer en nombre propio del dominio atribuido.

Lo que sí es cierto es que en estas transmisiones fiduciarias es esencial expresar la obligación impuesta al adjudicatario de invertir el importe de los bienes en el objeto especificado.

En la adjudicación para pago el adjudicatario, al ser un mandatario, tiene que rendir cuentas y debe devolver el sobrante o, por el contrario, podrá exigir el reintegro de lo que hubiere anticipado.

Una resolución de la Dirección General de 14 de junio de 1.922 puntualiza los caracteres de estas adjudicaciones. En ella se establece que debe formarse una masa de bienes destinados al pago de unas deudas, para cuya misión el adjudicatario aparece investido de unas facultades y unos derechos exclusivos que ejerce en nombre propio. Si bien, como tiene el deber de atender al interés ajeno y está privado del goce de los bienes adjudicados, su fisonomía propia es la de un dueño formal legalmente autorizado para disponer - de unos bienes ajenos. No obstante, al exterior ofrece una posición de titularidad real frente a terceros que le permite la enajenación de los bienes adjudicados, absorbiendo en este aspecto todas las facultades del adjudicante.

Otra resolución de 26 de diciembre de 1.946 insiste en el hecho de que el adjudicatario aparece revestido de facultades y derechos exclusivos que ejerce en su propio nombre, aunque por encontrarse privado del disfrute de los bienes sea un propietario formal. El encargo que adquiere el adjudicatario interesa propiamente al derecho de obligaciones.

## 2. Adjudicaciones en pago de deudas.

La adjudicación en pago de deudas es una modali-

dad de satisfacción sustitutiva, que tiene lugar cuando se entrega una cosa corporal, como equivalencia del cumplimiento de la obligación. Según Castán "se entiende por dación en pago el acto en virtud del cual el deudor, voluntariamente, realiza, a título de pago, una prestación diversa de la debida al acreedor, quien consiente recibirla en sustitución de ésta". En esta definición ya percute con toda fuerza, consiguiendo una eficaz llamada de atención, el requisito insoslayable de que la adjudicación en pago ha de realizarse frente al acreedor y sólo frente a él.

Por ello resulta inconcebible que el legislador fiscal a partir de 1.959, considere que existe una tácita adjudicación en pago en los supuestos de aportación social de un patrimonio con activo y pasivo. No puede haber adjudicación en pago porque la sociedad constituida a la que se aporta el pasivo y el activo de un socio no era la acreedora, - del mismo, sino que el acreedor es un tercero. Y la sociedad no podía ser acreedora porque ni existía ni tenía personalidad jurídica para obligarse. Téngase en cuenta que el artículo 19 del Reglamento comienza diciendo: " Cuando al constituirse la sociedad....." lo cual patentiza que la misma - no existía con anterioridad.

Y, sin embargo, en el Reglamento de 1.959 y tam-



bién en el Texto Refundido vigente se da entrada para cobijar fiscalmente el supuesto que nos ocupa, a las adjudicaciones en pago de deudas. El cuerpo legislativo de 1.959, queriendo romper con el pasado, suprimió del enfoque calificador a las adjudicaciones para pago e introdujo, en su sustitución desafortunada, otras dos figuras jurídicas: la adjudicación en pago de deudas o de su asunción.

El Texto Refundido, ya conciliador, recoge las tres posibilidades: "Se considerarán transmisiones onerosas las adjudicaciones expresas de bienes y derechos de todas clases en pago de deudas o de su asunción o para pago de ellas y las mismas adjudicaciones, aunque sean tácitas, que se produzcan como consecuencia de la constitución de sociedades".

El Texto Refundido trunca la línea inhibidora del Reglamento de 1.959, en cuyo artículo 47 se establecía que las adjudicaciones para pago de deudas tenían que ser expresas y admite las adjudicaciones tácitas en los procesos constitucionales de personas jurídicas.

### 3. Adjudicaciones en pago de asunción de deudas.

Esta nueva figura jurídica, importada en el ámbito del impuesto de transmisiones patrimoniales desde los segados campos del Derecho Civil allá por el año 1.959, pue

de perfectamente ajustarse al proceder contractual característico de la aportación de un activo y un pasivo a una persona jurídica. Como consecuencia de este negocio de comunicación de bienes, la sociedad se subroga en el lado pasivo de la obligación anterior del socio y para restablecer su equilibrio patrimonial se le adjudican en pago elementos del activo empresarial del socio aportante .

Las adjudicaciones de bienes en pago de asunción de deudas, están pensadas principalmente para los supuestos de adquisiciones sucesorias y con el propósito de sustituir las liquidaciones que antes se practicaban en concepto de adjudicaciones tácitas para pago de deudas.

La asunción de deuda consiste en el cambio de -- deudor en una relación obligatoria que subsiste. Es decir, que significa una transmisión de una obligación; del lado pasivo de un vínculo obligatorio.

Las obligaciones pueden transmitirse por acto - inter vivos o mortis causa. La enajenación entre vivos puede revestir la forma de asunción o de novación. Se diferencian atendiendo a si el cambio de deudor implica (novación) o no (asunción) mutación de la obligación originaria. En ambas instituciones se admiten dos modalidades: la delegación y la expromisión.

La transmisión por causa de muerte (herencia o legado, en casos excepcionales esto último) discurre por causas propios, distintos de la asunción y de la novación. Pero en esto ya insistiremos posteriormente.

El Texto Refundido habla de adjudicación en pago de asunción de deuda. A primera vista esta frase parece de términos encontrados y dispares. Porque la adjudicación en pago se refiere al momento final de un vínculo obligatorio, al en que se produce el cumplimiento normal de la obligación. Porque la adjudicación en pago es una forma de solutio. Es - se dice - la entrega de una cosa corporal en equivalencia del cumplimiento específico de una obligación. Mientras que la asunción de deuda y la novación (1) hacen alusión a la existencia de un deber (el de pago) que sólo concluye mediante una efectiva solutio.

Pese a esa inordinación temporal de la expresión refundida - no es lógico que lo que implica pago anteceda a lo que significa continuación - creemos que pudiera encon

---

(1) Se dice que la novación implica extinción del vínculo obligatorio. Esto es una herencia de antiguos prejuicios romanos sobre intransmisibilidad de las obligaciones.

En cuanto al débito principal surge una nueva obligación que reemplaza a la anterior; a lo sumo se tratará de una extinción subjetiva por cuanto el vínculo desaparece para el primitivo deudor, que queda liberado. Pero la extinción objetiva y absoluta de la obligación sólo se produce por el pago o cumplimiento normal.

trarse un negocio jurídico del orden de la delegación de deuda adaptable a la locución "adjudicación en pago de asunción de deuda". Veámoslo. El deudor primitivo (delegante) se conviene con un tercero (delegado) en que éste asuma la deuda - que le vincula al acreedor (delegatorio). Este presta su conformidad y la asunción queda consumada. Como consecuencia el delegado queda convertido en deudor. Salvo el caso de que asuma la deuda a título de liberalidad, implicando ello una donación, normalmente el tercero se hace deudor pensando en una contraprestación. Al haber onerosidad, el tercero se convertirá en nuevo acreedor del antiguo deudor. Con la interposición del asumente lo que se produce es un doble cambio personal en la relación obligatoria: el acreedor primitivo encuentra un deudor y el deudor primitivo se vincula a un nuevo acreedor.

La Ley habla de "adjudicación en pago de asunción de deuda". Como el tercero asume la deuda, si lo hace a título oneroso se convierte en acreedor del deudor. Según esto, el deudor primitivo, deudor nuevamente frente al tercero en quien delegó, puede solventar su deuda para con este último adjudicándole en pago determinados bienes. Pero el proceso es inverso al previsto por la tarifa. Y en vez de decir - "adjudicación en pago de asunción de deudas", habría que - - hablar de "asunción de la deuda con adjudicación en pago .

En el caso de asunción de deuda sin contraprestación por parte del primitivo deudor no habría ninguna base para gravar el acto en concepto de adjudicación en pago de asunción de deuda, ya que el ensamblar la adjudicación en pago y la asunción presupone onerosidad y bilateralidad. Pero, con apoyo en el art. 44 del Reglamento, podría deducirse una donación del importe de la deuda asumida por el nuevo deudor. Es acto sujeto "la transmisión de bienes, acciones y derechos de toda clase a título de donación". Lo que se dona no es la deuda, sino el importe de la misma. Trátandose de obligaciones de dar es como si se otorgase una libertad de una prestación equivalente a la del objeto de la obligación.

Parece ser, sin embargo, que el pensamiento del legislador en esta materia estaba puesto en las transmisiones sucesorias. Así lo daba a entender la circular de la Dirección General de lo Contencioso conteniendo instrucciones para la aplicación de la Ley del impuesto en tanto no se publicase el nuevo Reglamento.

No obstante, las dificultades de adaptación de la figura a las transmisiones pasivas mortis causa son aún mayores que cuando se trata de actos entre vivos. Antes de la reforma se entendía que existía una adjudicación para el pago de deudas (acto deducido), cuando en una heren-

cia sin metálico hubiese deudas deducibles. Se presumía una adjudicación de bienes en la cantidad suficiente para pago de dichas deudas. Era un supuesto en el que no había adjudicación expresa para pago. El Texto Refundido nos obliga a entender que éste es uno de los casos en los que se entiende haber una adjudicación en pago de asunción de deudas.

La asunción de deuda es una figura jurídica que exige la presencia de las partes contratantes y de un tercero, que se subroga en el lugar de uno de los firmantes del contrato. Presupone el binomio parte-tercero, y su misión propia es reducirlo a una ecuación mediante la conversión del tercero en parte.

Ahora bien, este presupuesto inicial no puede cumplirse en las adquisiciones sucesorias. Porque los herederos no son ajenos a la res inter alios acta. No son terceros. Tienen, por el contrario, la consideración de partes. "Los herederos - dice el art. 659 del Código civil - suceden al causante por el solo hecho de su muerte en todos sus derechos y obligaciones". Y este hacerse cargo de las obligaciones del difunto obedece a que continúan la personalidad patrimonial del mismo frente a los acreedores. Así lo proclama el art. 1.257 del Código civil: "Los contratos sólo producen efecto entre las partes que los otorgan y sus herederos; salvo, en cuanto a éstos, el caso en que los derechos y obligaciones que proceden del contrato no sean trans

misibles o por su naturaleza o por pacto, o por disposición de la ley".

"Si el contrato contuviere alguna estipulación en favor de un tercero, éste podrá exigir su cumplimiento, siempre que hubiese hecho saber su aceptación al obligado antes de que haya sido aquélla revocada".

Por otra parte, la asunción de deudas es algo perteneciente al terreno convencional. Requiere en el caso de la delegación un doble acuerdo de voluntades: en primer lugar, entre delegante y delegado; en segundo término, el consentimiento del acreedor delegatario. Y la expromisión, por su parte, reclama, al menos, el pacto favorable entre el asumente y el acreedor. Este mecanismo pacticio no se produce en el caso de las herencias con pasivo y sin metálico. Falta el consentimiento del primitivo deudor, ya muerto, y, por - tanto, incapaz de modificar sus relaciones jurídicas ya existentes; y faltan también las voluntades del nuevo deudor y del acreedor. Porque no por voluntad de los interesados, - sino por imperio de la Ley, los herederos han de responder de las deudas del causante.

La legislación de 1.947 daba margen para estimar otro acto deducido de adjudicación para pago de deudas en materia mortis causa. A este respecto la doctrina se fijaba -

en el art. 9.º, apartado 9.º, según el cual "cuando en las sucesiones hereditarias se adjudiquen al heredero o legatario bienes que excedan del importe de su haber, satisfará el im puesto que corresponda por la cesión de dicho exceso".

Actualmente siempre que en una herencia con pasivo se adjudiquen a un heredero bienes que excedan del importe de su haber, habrá que girar una liquidación por el concepto de adjudicación en pago de asunción de deuda. Aparte de las dificultades ya indicadas en los anteriores supuestos, aplicables también al que nos ocupa, una nueva obstaculiza el encuadre perfecto en el concepto de la tarifa de la situación sucesoria con que ahora nos enfrentamos.

Efecto propio de la asunción de deuda es - sobre todo en la de tipo delegatoria - la liberación total del primitivo deudor. Y esto no puede ocurrir en las adjudicaciones hereditarias.

Aquí hay ya un acto particional; algo añadido al simple fenómeno sucesorio (los herederos continúan la perso nalidad del causante) que hace intervenir voluntades nuevas y que, desplazando al de cujus, centra los negocios jurídicos realizables en el grupo exclusivo de seres vivos. Así es. - Desde el momento en que los herederos aceptan pura y simple mente la herencia, se convierten en titulares del derecho hereditario: este patrimonio cambia de sujeto. El difunto - pierde relieve y sólo interesa en el concepto de transmiten te, de igual forma que el propietario de una cosa vendida y entregada al comprador.



Los herederos, ya dueños absolutos desde el momento de la aceptación y únicamente limitados por el respeto debido a la voluntad del causante (a su vez coartado por el sistema legitimario), al verificar la partición realizan un acto entre vivos. Como cualesquiera otros condueños de una cosa común, acuerdan dividir entre ellos la cosa.

Partiendo de estas ideas, ¿será viable pensar, en este caso, en una adjudicación en pago de asunción de deuda? Aquí ya no interviene para nada el causante. Por tanto - a primera vista -, las dificultades derivadas de la naturaleza propia de la transmisión sucesoria (los herederos no son poenitus extranei, sino partes) desaparecen. Así, pues, esta asunción seguiría el siguiente proceso: deudor primitivo es igual al conjunto de los herederos; deudor nuevo: el heredero que "asume",

Esta fácil solución conciliadora complace a la doctrina (1). ROCA SASTRE incluso le busca un apoyo legal: el del artículo 1.084, 2.º del Código civil. No comulgamos ni con la solución hallada ni con su apoyo legal.

---

(1) ROCA SASTRE: Tomo III de su Derecho hipotecario, página 92, edición 1.948, si bien en supuesto referido a toda herencia con pasivo.

En el caso estudiado no puede haber una asunción de deuda. Esta requiere que el nuevo deudor sea ajeno al primitivo débito: que sea un tercero (1). Y sin embargo, esta terceridad no encuadra en el régimen del art. 1.084 del Código civil. Porque si en una herencia con deudas los herederos, al partir los bienes, acuerdan que sólo uno de ellos se haga cargo del pasivo, este último no es ajeno totalmente a las deudas que asume. Es deudor nuevo sólo en la parte de deuda que hubieren debido satisfacer los restantes coherederos. Y el mismo ROCA SASTRE, aun sin quererlo, aboca a este resultado cuando dice: "El adjudicatario es un deudor nuevo o subrogado a cambio de una adquisición de bienes". (2)

A nuestro entender, según antes decíamos, sería más lógico hablar de asunción de deuda con adjudicación en pago. Por el contrario, el Texto Refundido habla de adjudicación en pago de asunción de deuda. También algún autor se orienta hacia esta trasposición de términos. Por ejem-

---

(1) CASTAN al definir la expromisión y la delegación de deuda emplea deliberadamente en los dos casos la palabra "tercera persona" para referirse a quién se subroga en el lugar del deudor.

(2) Derecho hipotecario, loc. cit.,

plo, GONZALES PALOMINO, si bien pensando en las adjudicaciones para pago, cuyas opiniones son aplicables mutatis mutandis a las adjudicaciones en pago de asunción de deudas, a las que la nueva regulación fiscal confía análoga misión a la que antes desempeñaban las adjudicaciones para pago tácitas. Este autor dice que la adjudicación para pago de deuda no tiene como finalidad el pago de las deudas, sino el pago de la asunción de las deudas. (1)

Pero hay otra dificultad para encajar esta situación hereditaria en el concepto de asunción de deuda. Esta figura obligacional presupone la liberación del antiguo deudor, sobre todo si se conforma al modo de la delegación de deuda. Por ello, en el supuesto que analizamos, la liberación sólo afecta a algunos herederos; se detiene ante el heredero adjudicatario, que fué deudor antes y si gue siéndolo ahora.

Esta situación genera un supuesto de autocontratación. El heredero "asumente" interviene en un negocio jurídico representando un doble papel: de transmisor de la deuda primitiva, en unión de los otros coherederos, y de nuevo deudor de la misma.

---

(1) Anales de la Acad. Matrit. del Notariado.

LA PERDIDA DE LA COSA DEBIDA O IMPOSIBILIDAD  
DE LA PRISTACION

a) Tratándose de obligaciones genéricas, ninguna transcendencia ofrece, porque el género nunca perece y la pérdida de la cosa genérica deja inalterada la situación jurídica fiscal anterior.

b) Tratándose de obligación de entregar cosas específicas, la imposibilidad de la prestación ofrece un relieve negativo desde el punto de vista fiscal.

Es preciso tener en cuenta que así como el pago es una forma de extinción de las obligaciones por cumplimiento de las mismas, los demás medios (entre ellos la pérdida de la cosa) son formas de extinción que implican el incumplimiento de la prestación prevista al celebrarse el contrato. Y así como el pago en las obligaciones de dar hacía tránsito para el nacimiento del derecho real (el artículo 1.095 del Código Civil establece que el acreedor no adquiere derecho real sobre una cosa hasta que ésta ha sido efectivamente entregada), la pérdida de la cosa impide que el derecho real llegue a nacer, porque, por definición no puede darse un derecho real que no recaiga inmediatamente sobre una cosa.

El impuesto que nos ocupa es un tributo sobre las transmisiones patrimoniales. La transmisión es un negocio jurídico derivativo que se integra de dos factores: transmisión - adquisición. Y aunque el impuesto se denomina de transmisiones patrimo-

niales, lo que verdaderamente da el acento y la tónica tributaria es la adquisición, como lo demuestran las normas contenidas en la ley con referencia al sujeto pasivo del gravámen, que siempre lo es el adquirente.

Todo esto quiere decir que la pérdida de la cosa debida, en principio, ninguna presión fiscal debe representar para el contribuyente porque cuando la cosa desaparece nada se adquiere, y no habiendo adquisición no hay base para exigir el impuesto.

Lo que si ocurrirá a veces es que se producirá un derecho a la devolución a favor de los interesados. Y ello debido a la forma ordinaria de proceder las oficinas liquidadoras. En el caso de una compraventa, por ejemplo, no se espera a que se haya consumado el derecho real, sino que se liquida en vista del contrato de compraventa. Y como lo que justifica la acción fiscal es el nacimiento de un derecho de propiedad, cosa que no podrá ocurrir por pérdida de la cosa debida, lo justo en este caso es devolver al comprador el impuesto correspondiente a la adquisición pretendida y no lograda. Por la razón de que ha faltado - la conditio juris necesaria para el surgimiento del derecho real

Y es que todo esto guarda relación con el concepto del hecho imponible. La ley general tributaria de 28 de diciembre de 1.963 lo define en su artículo 28 en estos términos: "El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica - fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria."

Conforme a esta definición, el hecho imponible en materia de transmisiones de propiedad se produce cuando el derecho real ha pasado de forma completa de unas manos a otras y no simplemente al otorgarse la escritura de compraventa.

No habría por qué pensar en una devolución si la gestión del impuesto se acomodase perfectamente a los conceptos técnicos jurídicos. Es decir, si el impuesto no se liquidase hasta que, por haberse verificado la entrega de la cosa, hubiese surgido plenamente conformado el derecho legal.

Todo ello a pesar de que según el Código civil en materia del contrato de compraventa, el perecimiento de la cosa perjudica al comprador desde el momento mismo de estar perfeccionado el contrato, sin necesidad de que la cosa haya sido efectivamente entregada. Pero una cosa es que deba el comprador hacer frente a los riesgos del contrato y otra muy distinta que deba satisfacer un impuesto por una adquisición no realizada, por falta de hecho imponible.

c) En el supuesto de las obligaciones de hacer, la imposibilidad sobrevenida tiene unas repercusiones fiscales menos perfiladas. Ciertamente es que la transmisión patrimonial se produce en el momento en que el resultado del trabajo entra en el patrimonio del arrendatario de los servicios. Y por ello en el caso de la prestación no pueda realizarse nada habrá entrado a formar parte del acervo patrimonial del arrendatario. Sin embargo, aquí el derecho a la devolución no aparece tan nítido como en el supuesto de las prestaciones de entregar cosas específicas, por -

el hecho de que se considera acto sujeto la simple constitución de los arrendamientos y la constitución surge en el momento de perfeccionarse el contrato. Es decir, que tratándose de la prestación de servicios, no es necesario que la actividad debida o el resultado del trabajo haya entrado en el patrimonio del arrendatario de la actividad ajena.

Por otra parte, no debe olvidarse que en el activo patrimonial de una persona figuran no sólo los objetos tangibles, sino también los créditos frente a tercero. Y el crédito existe desde que se perfecciona el contrato, en cuanto éste es una de las fuentes tradicionales de las obligaciones.

d) Un supuesto verdaderamente curioso, al enfocarlo de de el punto de vista del impuesto, es el de las obligaciones negativas de no dar o no hacer. Generalmente estas obligaciones se establecen con un carácter oneroso, es decir, que el que se obliga a la inactividad lo hace a cambio de una contraprestación de la otra parte.

Podemos considerar la imposibilidad de estas obligaciones, es decir, cuando la acción o la dación resulten necesarios, ya en el momento constitutivo de la obligación, ya en el supuesto de que la contraprestación se haya realizado.

Si la imposibilidad sobreviene antes de que ninguna de las partes haya realizado su prestación, el caso no ofrece mayores complicaciones. La situación crítica se produce cuando el - que se obligó a no dar o no hacer ha recibido, antes de producirse la imposibilidad de la prestación, la contrapartida del otro obligado, consistente por ejemplo en una suma de dinero.

Sabemos que la ley exime las entregas de cantidades de dinero que constituyan pagos de créditos en los contratos onerosos, con el objeto de soslayar la doble imposición.

Pero en el caso de que la prestación resulte imposible, el resultado es que se desequilibra "a posteriori" el carácter sinalagmático del contrato, lo que viene a determinar un enriquecimiento que parte del que no puede cumplir su prestación y una desnaturalización del convenio que viene a trocarse en gratuito para este mismo obligado (siempre, claro está, que no se destruya totalmente el vínculo obligatorio existente entre los contratantes). Para estos casos habrá que pensar, ante la gratuidad -- resultante del contrato en liquidar el impuesto a cargo del que recibió una contraprestación y no pudo satisfacer la suya, por el concepto de transmisión lucrativa entre extraños.

---oooOooo---



Según el artículo 1.182 del Código Civil "quedará extinguida la obligación que consista en entregar una cosa determinada cuando ésta se perdiere o destruyere sin culpa del deudor y antes de haberse éste constituido en mora".

Según la doctrina, congruente con el Código civil, las obligaciones genéricas no se extinguen por la pérdida de la cosa debida, pues, en esta materia, rige el principio "genus nunquam perit".

Claro está que no se extinguirían ni siquiera las específicas si la pérdida de la cosa hubiere ocurrido por culpa del deudor (art. 1.103 C.c.).

Pero los autores llegan más lejos, pues si las obligaciones genéricas han de constituir una excepción a la doctrina de los artículos 1.182 y siguientes, es indudable que la subsistencia de la obligación genérica, no obstante la pérdida de la cosa, ha de referirse al supuesto de pérdida por causa inimputable al deudor.

Y CASTAN se apoya, no sólo en el aforismo citado, sino también en la consideración de que podrá el deudor encontrar -- otras cosas incluidas en el mismo género con las que cumplir la obligación.

El principio de que "el género nunca perece" es correcto desde un punto de vista físico, pero puede conducir a resulta

dos injustos. Hace recaer, en todo caso, la responsabilidad en el deudor, cuando lo equitativo, en los supuestos de casos fortuitos o fuerza mayor, sería repartir las consecuencias del daño entre ambas partes contratantes.

El artículo 1.105, como norma es aplicable a toda -- clase de obligaciones, dispone que "nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse o que previstos -- fueran inevitables.

En el supuesto de la compraventa, rige una doctrina congruente, que hace responsable de los riesgos al comprador -- es decir, al acreedor respecto a la obligación de entregar la cosa --.

También por imperativo del Derecho reomano rige el -- aforismo "emptio perfecta periculum emptoris".

Y se establece como principio general, sin distinguir entre obligaciones genéricas y específicas, aplicable a todas. Olvidando nociones de equidad y ciñéndose a un estrecho tecnicismo jurídico cabe afirmar que es lógico que las obligaciones genéricas no se extingan por la pérdida de la cosa. En realidad en ellas no puede hablarse propiamente de "cosa debida". Se debe un objeto determinado, perfectamente genérico. Por ello, para que pudiera hablarse de extinciones genéricas por pérdida -- del objeto sería preciso que desapareciese totalmente el género, que se extinguiesen todas las cosas en él catalogables, lo que, normalmente, es casi imposible. De ahí el aforismo "numquam perit". No se extinguen por "la pérdida de la cosa debida" porque no hay tal cosa debida nominativamente señalada.

El mismo C.c., en su artículo 1.182, establece que -- "quedará extinguida la obligación que consista en entregar una cosa determinada.....". Parece, pues, que desde el punto de vista legal ninguna trascendencia se reconoce en las obligaciones genéricas a la pérdida de la cosa debida, que deja inalterada - la situación jurídica anterior.

### Consecuencias fiscales

Según el C.c. las que sí se extinguen por la pérdida de la cosa debida son las obligaciones específicas de dar. Ahora bien, al trasladar las nociones civiles al campo tributario se producen insospechadas conclusiones. La más relevante es la que hace referencia al tratamiento fiscal de la extinción de - los derechos.

El texto refundido (en adelante T.R) sólo tiene prevista como regla general la extinción de los derechos reales. Para considerarla como acto sujeto al impuesto. En este sentido dice el artículo 54, apartado 2:º, que está sujeta la extinción de toda clase de derechos reales. Y ya más particularizadamente, también se refiere, en el mismo precepto, a la extinción de dos figuras de derecho personal: la extinción de préstamos (núm. 4) y la extinción de fianzas (núm. 5)

Es decir, que la extinción de un derecho (contra lo que parece lógico) no implica una liberación tributaria sino un nuevo acto sujeto. Ciertamente es que en casos concretísimos las extinciones están exentas (art. 65, 1-43, 44, 47, 48, 61 y art. 76):

Pero lo normal es que tributen. Y ello es verdaderamente anómalo por desconectado con la naturaleza jurídico-económica del impuesto que estudiamos. Según su misma nomenclatura constituye un gravamen que afecta a las transmisiones patrimoniales. Y en la extinción de derechos es difícil ver una transmisión patrimonial. Pensemos en un préstamo. La situación creditica se extingue normalmente cuando el deudor paga al acreedor. Según el artículo 67 en la extinción de los préstamos hipotecarios, pignoratícios o anticríticos estará obligado al pago del impuesto aquel a cuyo favor se realice la extinción, y en la extinción de fianzas, el fiador.

No parece lógico que haya que satisfacer ningún tributo cuando el acreedor es reintegrado del importe del préstamo más los intereses. Este reintegro es el reverso económico - de la cantidad por él entregada. Le restituyen lo que él anteriormente entregó y esto no significa ninguna transmisión patrimonial, ningún incremento de riqueza a su favor, por lo que la cancelación de un préstamo no puede enmarcarse en el ámbito del hecho imponible de este tributo. La inadecuación resulta más palmaria en el supuesto de extinción de una fianza. Es absurdo que se obligue a pagar al fiador por el hecho de que el deudor pague a su acreedor. Con este pago el fiador no experimenta ningún incremento patrimonial. Unicamente se libera de una responsabilidad subsidiaria, pero no adquiere nada. No existe la transmisión patrimonial que demandaría la naturaleza del tributo.

Hechas estas consideraciones generales procede ahora

que nos centremos en el exámen de la extinción de las obligaciones por la pérdida de la cosa debida. Este supuesto debe estar excluido de tributación. Así lo impone la estructura de los de rechos reales en nuestra legislación.

Para que se engendre la propiedad u otro derecho real en el adquirente es preciso (art. -1.095 del C.c) que la cosa debida haya sido engendrada. Mientras tanto el comprador sólo ostenta un derecho de crédito para que se verifique la entrega de la cosa comprada. El hecho de que nos fijemos en el articulado del Código referente a la pérdida de la cosa debida demuestra suficientemente que en estos casos la compraventa no ha sido manual , sino que se trata de una convención en la que una o las dos prestaciones han sido diferidas en su realización (la prestación referente a la entrega, que vincula al vendedor). - Cuando esta obligación de entregar se actualiza y se trueca en entrega efectiva, nace el derecho real, es decir, el acto sujeto a que se refieren los números 1.º y 2.º del artículo 54 del texto refundido.

¿ Y qué pasa cuando se pierde la cosa debida? Que, según el Código civil, se extingue la obligación. Y extinguida ésta, no puede dar paso al nacimiento del derecho real. Nació a su tiempo, la obligación de entregar, pero no ha podido nacer la entrega y, por tanto, tampoco el derecho real. Si hay obligación de entregar, por ejemplo, determinado cuadro de Picasso y el lienzo se destruye por incendio ya no podrá verificarse la entrega final y, en consecuencia, el comprador no podrá adquirirlo. Y al no poder entregarse la cosa no puede ha-

ber transmisión de bienes ni tampoco constitución de derechos reales. Falta, por tanto, la concurrencia del acto sujeto a que se refiere el artículo 54 texto refundido. Si el bien - por su destrucción o desaparición.- no puede ser entregado al pretendido adquirente, no hay el acto de circulación de riqueza que debería poner en marcha la actuación de la oficina gestora.

No es un supuesto de inexistencia. Según el artículo 1.261 del C.c. todo contrato requiere la concurrencia de los - requisitos de consentimiento, objeto y causa. Si falta uno de ellos, no hay contrato. Pero no es lo mismo que en el caso de pérdida de la cosa debida. La inexistencia significa falta de la cosa debida desde el momento inicial del contrato por lo que éste no puede llegar a nacer. Pero en el caso del artículo -- 1.182 la pérdida de la cosa es posterior al nacimiento de la - obligación. La obligación llegó a nacer, pues existía objeto, pero se extingue porque tal objeto no perdura. Es lógico. Para que algo se extinga o muera es preciso que antes haya nacido.

Llegado a este punto, insistiremos en la congruencia entre el artículo 1.182 y la doctrina de los riesgos en la compraventa. El artículo 1.182 libera al vendedor en caso de pérdi da de la cosa. A esta solución equivale la normativa de la compraventa. Es el comprador quien sufre los riesgos, luego queda liberado el deudor. La similitud se reafirma si reparamos en que la compra, por definición, tiene por objeto cosas determinadas (art. 1.445: "una de las partes se obliga a entregar una cosa determinada").

También queremos volver sobre la idea de que una extinción de hipoteca o de cualquier otro derecho no debiera tributar. El impuesto se llama de transmisiones patrimoniales. Y se basa en el hecho de haberse producido un incremento patrimonial, un acto de circulación de riqueza, que no se produce cuando un deudor libera su deuda. Lo lógico es no que pague el acreedor hipotecario prestamista, sino los posteriores titulares del gravamen, que lo hayan adquirido en virtud de transmisión.

Tratándose de obligación de entregar cosas específicas, la imposibilidad de la prestación ofrece un relieve negativo desde el punto de vista fiscal.

Es preciso tener en cuenta que así como el pago es una forma de extinción de las obligaciones por cumplimiento de las mismas, los demás medios (entre ellos la pérdida de la cosa) son formas de extinción que implican el incumplimiento de la prestación prevista al celebrarse el contrato. Y así como el pago en las obligaciones de dar hacía tránsito para el nacimiento del derecho real (el art. 1.095 del Código civil establece que el acreedor no adquiere derecho real sobre una cosa hasta que ésta ha sido efectivamente entregada), la pérdida de la cosa impide que el derecho real llegue a nacer, porque, por definición no puede darse un derecho real que no recaiga inmediatamente sobre una cosa.

El impuesto que nos ocupa es un tributo sobre las --

transmisiones patrimoniales. La transmisión es un negocio jurí  
dico derivativo que se integra de dos factores: Transmisión-ad  
quisición. Y aunque el impuesto se denomina de transmisiones-  
patrimoniales, lo que verdaderamente da el acento y la tónica  
triburaria es la adquisición, como lo demuestran las normas con  
tenidas en la Ley con referencia al sujeto pasivo del gravamen,  
que siempre lo es el adquirente.

Todo esto quiere decir que la pérdida de la cosa de-  
bida, en principio, ninguna presión fiscal debe representar pa-  
ra el contribuyente porque cuando la cosa desaparece nada se -  
adquiere y no habiendo adquisición no hay base para exigir el  
impuesto.

Lo que sí ocurrirá a veces es que se producirá un -  
derecho a la devolución a favor de los interesados. Y ello de  
bido a la forma ordinaria de proceder las oficinas liquidadoras.  
En el caso de una compraventa, por ejemplo, no se espera a que  
se haya consumado el derecho real, sino que se liquida en vis  
ta don contrato de compraventa. Y cono lo que justifica la --  
acción fiscal es el nacimiento de un derecho de propiedad, -  
cosa que no podrá ocurrir por pérdida de la cosa debida, lo -  
justo en este caso es devolver al comprador el impuesto corres  
pondiente a la adquisición pretendida y no lograda. Por la razón  
de que ha faltado la conditio juris necesaria para el surgimien-  
to del derecho real.

Y es que todo esto guarda relación con el concepto -



del hecho imponible. La Ley general tributaria de 28 de diciembre de 1.963 lo define en su artículo 28 en estos términos: "El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria".

Conforme a esta definición el hecho imposible en materia de transmisiones de propiedad se produce cuando el derecho real ha pasado de forma completa de unas manos a otras y no simplemente al otorgarse la escritura de compraventa.

No habría por qué pensar en una devolución si la gestión del Impuesto se acomodase perfectamente a los conceptos técnicos jurídicos. Es decir si el Impuesto no se liquidase hasta que, por haberse verificado la entrega de la cosa, hubiese surgido plenamente conformado el derecho real.

Todo ello a pesar de que según el Código civil en materia del contrato de compraventa, el perecimiento de la cosa perjudica al comprado desde el momento mismo de estar perfeccionado el contrato, sin necesidad de que la cosa haya sido efectivamente entregada. Pero una cosa es que debe el comprador hacer frente a los riesgos del contrato y otra muy distinta que deba satisfacer un impuesto por una adquisición no realizada, por falta de hecho imponible.

## LA REMISION DE LA DEUDA

La condonación, al igual que la causa anterior, es una forma de extinción de las obligaciones que se diferencian del pago, en que así como éste exterioriza el cumplimiento de la obligación, los otros medios lo que patentizan es la falta de cumplimiento.

La condonación puede producir consecuencias fiscales "a posteriori," porque viene a descompensar el equilibrio de la onerosidad inicial. Supongamos que la condonación subsigue a un inicial contrato de compraventa. La remisión de la obligación puede hacerse en favor del comprador o del vendedor. Partiendo del hecho de que el otro contratante hubiese cumplido su prestación, el perdón de la obligación recíproca transforma la situación convencional de onerosa en gratuita. Si el que cumplió su prestación fué el vendedor, realizando la consiguiente entrega de la cosa, normalmente el comprador debió satisfacer el impuesto como adquirente de un bien mueble o inmueble. Producida la condonación, resultará que el objeto transmitido ha entrado en su patrimonio sin contraprestación alguna por su parte, es decir, de un modo gratuito. En consecuencia, lo lógico desde el punto de vista fiscal es obligar al comprador a satisfacer el impuesto en concepto de adquisición lucrativa. Pero como ya satisfizo oportunamente las cuotas correspondientes a la compraventa todo quedará resuelto si se le liquida por la diferencia de tipos existente entre la transmisión onerosa y gratuita.

Pudiera ocurrir que la condonación afectase al vendedor. Este habría recibido el precio y, en virtud de la quita se hallaría exento de su obligación de entregar la cosa. La situación es diversa de la anterior. Porque como la entrega de dinero que se haga en pago del precio de la adquisición de bienes, está exenta, por la recepción de dinero nada habría pagado el vendedor. Por ello al producirse la condonación deberá satisfacer el impuesto por la escala de las herencias por la totalidad del importe del dinero recibido.

Todo lo que acabamos de decir guarda relación con la naturaleza de la remisión de las deudas, que no es más que una aplicación del Instituto de la donación al derecho de crédito. Así lo ha reconocido el Código Civil en sus artículos 1.187 y siguientes en los que se preconiza que la condonación, tanto la expresa como la tácita, están sometidas a las reglas que rigen las donaciones inoficiosas.

---oooOooo---

LA CONDONACION FISCAL DE DEUDAS

Parecen haber pasado definitivamente a la historia aquellos tiempos en los que se legislaba después de morosa meditación —No están demasiado distantes de nosotros los años en que los textos legislativos se gestaban tras los ineludibles plazos de una prudente gravidez jurídica.— Por el contrario, en nuestros días, parece que nos debatimos en medio de atropelladas carreras de los proyectos legislativos.—Con tal premeditación se elaboran las disposiciones que éstas nacen prematuramente y al poco de surgidas se va haciendo imprescindible la apoyatura en los bastones jurídicos de los pequeños reglamentos que se van dictando al compás de la problemática con que la experiencia va enriqueciendo los surcos del parvo articulado inicial.

Esto viene sucediendo, reforma tras reforma, con las últimas alteraciones del impuesto de transmisiones patrimoniales.—Aparentemente se está derogando el régimen anterior y se está brindando una nueva regulación.— Pero un concatenado resorte de disposiciones intertemporales viene a desmentir ese falaz planteamiento y a dejar abierto un amplio escotillón por el que se cuela en el reducto de la reciente normativa todo un conglomerado de añejas disposiciones.—Tal es el caso de la doctrina contenida en la disposición transitoria 6ª del Texto Refundido de la ley de tarifas de los impuestos generales sobre sucesiones y sobre las transmisiones patrimoniales, cuya redacción literal es la siguiente:

"Hasta que se publique el Reglamento para la aplicación de esta Ley continuarán en vigor los Reglamentos del Impuesto de Derechos Reales... de 15 de enero de 1.959, en las materias que son objeto del presente texto y en cuanto no se opongan a los preceptos del mismo."

Bajo este amplio alero legal pueden resguardarse multitud de situaciones ya reguladas con formato tradicional en variados preceptos.— Por ejemplo, toda la materia a que se refieren los artículos 249 y 250 del Reglamento de 1.959.—Estos preceptos continúan hoy vivos, pese a la muerte oficial del texto — en el que se encontraban articulados.—Vamos a analizarlos con exigente crítica, pues creemos que, de ser interpretados correctamente, pueden representar una evidente y parcial liberación — del sufrido contribuyente, con disminución fragmentaria de la — presión fiscal que, en muchas ocasiones, lo tiene verdaderamente atenazado.—Exponemos a continuación nuestro particular y — discrepante punto de vista sobre estos capitales preceptos.

Dichos preceptos del Reglamento de 1.959 se consagran al estudio de las moratorias.

Las moratorias son los perdones generales, o afectantes a varios contribuyentes, de las multas por contribuciones e impuestos. Aquí trataremos de discernir el posible entronque que estas remisiones puedan tener con la condonación de las deudas (Artículos 1.187 y siguientes del Código Civil), y para ello es preciso examinar previamente la naturaleza jurídica del débito contributivo.

El artículo 1.089 del Código Civil reconoce que hay obligaciones que nacen de la ley. Estas obligaciones legales se rigen por la ley que las ha establecido y en lo no previsto por las reglas del Código Civil sobre obligaciones y contratos (artículo 1.090).

La obligación legal de tributar viene proclamada en los artículos 2º y 54 del Texto Refundido que establecen los actos sujetos. Completan esta disposición la tarifa, que determina el "Quántum" del gravámen fiscal, y los artículos 50 y 67 del mismo Texto Refundido, al definir el sujeto pasivo del tributo.

El contribuyente, en cualquiera de las adquisiciones a que se refiere el artículo 54, debe hacer frente a la presión fiscal. Y esto es así porque se halla compelido en virtud de una obligación legal. La que establece el Texto Refundido.

La obligación de pago del impuesto (obligación fiscal) es una consecuencia de la obligación civil sustantiva. En consecuencia, se puede decir que la obligación fiscal ha nacido cuando se ha perfeccionado la obligación sustantiva. Esto en principio. Porque, a la postre, la operancia de las normas fiscales determina el que a veces surja la obligación fiscal sin que haya nacido la sustentante obligación básica, por muy anómalo que esto parezca. La obligación sustantiva nace cuando el correspondiente contrato se ha perfeccionado.

Si los contratos son de la fuente más corriente de las obligaciones, para que éstas surjan, para que fluyan, bastará con que el contrato generador se encuentre perfectamente elaborado. Existente el contrato, uno de sus efectos es la producción de obligaciones.

Peró no todos los contratos nacen al mismo tiempo. Tienen momentos de perfección distintos, según sean consensuales, - reales o formales.

Como en estos impuestos se prescinde de los defectos que puedan afectar a la validez y eficacia de los negocios jurídicos (artículo 7º del Texto Refundido) y como se liquida sobre la base de cualquier prueba documental privada, desentendiéndose las oficinas de la falta del requisito de la entrega, si se trata de contratos reales, o del refrendo de una forma "ad solemnitatem" (caso de las anotaciones preventivas de embargo o del derecho de hipoteca), podemos decir que el nacimiento de algunas - obligaciones fiscales se produce con relativa autonomía, apoyándose paradójicamente su fortaleza en la posible cojera del contrato subyacente.

Resulta, por ello, que un contrato imperdurable civilmente puede engendrar una obligación fiscal perfectamente viable. Lo que no deja de ser anormal, ya que sobre una base movediza - no se pueden asentar construcciones perdurables.

En los casos normales se produce un correcto paralelismo entre la obligación civil perfecta y la perfecta obligación tributaria. Entonces el derecho del Estado a la contribución se produce con automatismo. Y esto es así por la propia - esencia del impuesto. Cuando se produce el acto que lo origina (una adquisición de bienes), en ese mismo instante, parasitariamente (empleamos esta palabra por su vigor expresivo), nace, - como por generación espontánea, una cuota a favor de la Hacienda sobre el valor de lo adquirido. Se produce un juego de brote instantáneo del impuesto en el patrimonio del adquirente. - Si el impuesto grava los actos de traspaso de riquezas debe na-

cer con igual automatismo que los fenómenos adquisitivos. Siempre el impuesto se enquista en los derechos del adquirente (1)

La obligación fiscal es una obligación pura, puesto - que su nacimiento no depende de ningún plazo y por tanto, exigible desde luego. Pero su pureza está mixtificada por el establecimiento de un plazo para la presentación de documentos. Una vez transcurrido el período de presentación voluntaria comienzan a producirse los efectos de la mora.

Según el Código Civil la constitución en mora obliga al deudor moroso a reparar el daño producido. Y este mismo cuerpo legal fija cual ha de ser la indemnización, a falta de pacto expreso, en las obligaciones dinerarias: el deudor debe satisfacer, además de la obligación principal, el interés legal del dinero debido.

En este aspecto, la legislación fiscal se muestra congruente con la superior regulación del Código Civil. Por ello - obliga al contribuyente moroso a satisfacer intereses de demora desde el día siguiente al de la terminación del plazo ordinario de presentación.

Esta es una sanción civil que debe considerarse normal dentro de la más elemental patología contractual.

Pero no puede desconocerse que el derecho fiscal pertenece al campo del derecho público. Y por eso, en la materia - de castigos, alienta además hacia una sanción pública.

---

(1) Ver nuestra Legislación Fiscal, páginas 306 y siguientes.



Para una comprensión más gráfica del problema podemos acudir aquí a la clasificación, muy expresiva, de los actos que producen daños aquilianos, en los dos grupos de delitos civiles y delitos penales. El primer grupo de infracciones se satisface con el abono de los intereses de demora. El delito penal, por el contrario, demanda la imposición de una sanción pública. Punitivamente, esto se consigue con la imposición de una o varias multas.

La multa es una sanción de derecho público que debe enmarcarse en los ámbitos del derecho penal. No en el derecho penal común, sino en el derecho penal fiscal.

Por ello, sus notas caracterizadoras son totalmente penalistas. Las sanciones responden al principio del "nulla poena sine lege".

Los delitos penales son actos u omisiones castigados con pena. Los delitos civiles solo se sancionan con el resarcimiento o reparación del daño causado. En los primeros, la imposición de la pena responde a consideraciones de orden ético y social. Aunque en ellos se persigue también la reparación de los daños causados.

Si los delitos penales se caracterizan por su tipicidad, los delitos civiles abarcan cualquier hecho que reúna unas condiciones genéricas de ilicitud y lesividad.

Se considera que los delitos penales violan un derecho subjetivo público del Estado por su carácter antisocial, y por ello se les impone una sanción punitiva además de la sanción civil.

La tipicidad penal trae como consecuencia que solo puedan ser reprimidos con una pena aquellos hechos que, causen o no un perjuicio a otra persona, estén previstos y castigados por la ley penal (1).

La responsabilidad derivada de los delitos penales se rige por la legislación penal, según dispone el artículo 1.092 del Código Civil. (Ver Castán, t. IV, págs. 775 y siguientes.).

Según la Academia de la Lengua, moratoria es toda prórroga o espera que se concede para el pago de una deuda.

Las fiscalistas emplean el término moratoria como sinónimo de perdón general de las multas.

La noción de la Real Academia es más comprensiva. Tanto es así que el concepto fiscal viene a implicar un estrechamiento del campo de las moratorias.

La moratoria es lo opuesto a la mora. Se incurre en mora porque se han agotado estérilmente unos plazos. Como, por el contrario, la moratoria implica un estiramiento de los plazos allí donde se concede una moratoria, esta concesión implica la muerte de la mora. Mal se puede incurrir en mora si la concesión de la moratoria nos está diciendo que todavía hay plazo y que lo habrá por algún tiempo.

-----

(1) Congruente con este principio, establece el artículo 227 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales: "No se impondrán -- otras multas que las señaladas por este Reglamento..."

La moratoria fiscal, para coincidir con la etimológica no debiera ceñirse a la condonación de las multas, sino abarcar, en sentido liberatorio, todas las responsabilidades engendradas por la constitución en mora.

Tal vez, en el lenguaje usual, se circunscriben las moratorias a las multas por un simplismo expresivo. Pero lo cierto es que los textos legales extienden la acción liberativa de estas condonaciones a las multas y a los intereses de demora. -- Ninguna ley básica restringe la remisión que entrañan las moratorias a los débitos enjundiosos que implican las multas. Así, el Decreto-Ley de 15 de diciembre de 1.960 que concedió una amplia moratoria fiscal, en su artículo 1º extendía el beneficio de la condonación a las multas e intereses de demora. En el mismo sentido se producen las resoluciones de 2 de febrero de 1.943 y 20 de junio de 1.944.

Parece desentenderse de esta normación el Artículo 221 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales. Según él, "Los contribuyentes que dejaren de presentar los documentos a la liquidación o de verificar el pago dentro de los plazos establecidos, aun cuando fueren relevados de las multas, satisfarán en todos los casos el interés legal de demora...". Si bien nosotros creemos que éste es un precepto pensado más bien para las condonaciones individuales que para las moratorias.

Al simplismo expresivo a que antes aludíamos parecen responder los artículos 249 y 250 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales. El primero se refiere a los perdones generales de multas sin aludir a los intereses de demora. El 250 habla restringidoramente de la condonación individual de las multas omi--

tiendo también referirse a los intereses de demora.

Resulta una inadaptabilidad absoluta entre las condonaciones de multas y la condonación de las obligaciones a que se refiere el Código Civil.

La condonación clásica es una forma de extinguir las obligaciones, mediante la liberación de la deuda otorgada por el acreedor al deudor de una forma gratuita.

Fiscalmente se produciría auténtica condonación si el Fisco liberara al contribuyente del débito principal. Desde luego, puede reputarse típica condonación la remisión de los intereses de demora, por cuanto estos vienen a ser una obligación accesorio de la principal.

Pero la condonación de las multas, que entrañan las moratorias, no encaja en los moldes de la condonación clásica. Es una liberación no de unas obligaciones, ni siquiera obligaciones legales, sino de unas sanciones públicas, de unas multas, que institucionalmente difieren de las propias obligaciones.

No le son por ello aplicables las normas de la condonación de obligaciones, sino que se rige por reglas autónomas. Por que tanto las moratorias como las condonaciones individuales de multas son instituciones de derecho público, diferentes de las condonaciones jurídico-privadas y que despliegan efectos similares a los que cumple el indulto en cuanto a las penas privativas de libertad. En este aspecto podemos decir que las moratorias son indultos económicos.

Es lógica la conceptualización de las multas como sanciones penales. Entre todas las responsabilidades señaladas en el Reglamento, son las multas por demora las que castigan hechos más inocentes. En la mayoría de los supuestos, las multas sancionan hechos que revelan una especial malicia y que dañan directamente a los intereses públicos. La ocultación de bienes, la disminución del valor de los bienes declarados patentizan el perjuicio irrogado a la generalidad, por cuanto la presión fiscal evadida por el contribuyente doloso se repartirá más onerosamente sobre otros sujetos pasivos. Por ello el Reglamento impone, a veces, sanciones gravísimas, llegando a regular la privación de libertad y un derecho de retracto a favor del Estado.

En efecto: el artículo 150 del Texto Refundido, castiga con la pena de arresto la comisión de falsedades y la omisión de bienes en los inventarios de las herencias. Y el artículo 154 del Texto Refundido declara que el Estado tiene el derecho de adquirir para sí los bienes inmuebles transmitidos cuando hay una sensible diferencia entre el valor declarado y el comprobado.

Muy interesante es el artículo 115 del Texto Refundido, conforme al cual "las multas que se impongan a los contribuyentes, siempre que consistan en un tanto por ciento de las cuotas liquidadas, se considerarán impuestas de derecho, y, en su virtud, se liquidarán y existirán desde luego, por los liquidadores".

Esto equivale a decir que no se precisa de un especial acto administrativo de imposición de la multa. Ninguna gestión impulsora por parte del liquidador.

En la multa por demora bastará con que transcurran los plazos normales de presentación para que se produzca automáticamente la responsabilidad pecuniaria, con análoga espontaneidad a la que caracteriza el nacimiento de la obligación de contribuir a que antes nos hemos referido. La multa se considera "impuesta de derechos" y por tanto exigible al mismo tiempo que las cuotas liquidadas. En este aspecto la función de los liquidadores es un tanto adjetiva. No tiene ninguna virtualidad creadora (cosa que ocurre con otras clases de multas, que no solo han de imponerse por los funcionarios, sino que para su graduación se concede un margen de flexibilidad a los mismos). Los liquidadores deben limitarse a liquidar y exigir estas multas. Lo que equivale a decir que su función se reduce a la fijación de las responsabilidades en los documentos que constituyen la contabilidad de la oficina gestora, para, de esta forma, evitar posibles amnistias prescriptivas.

Las multas que nos ocupan se consideran impuestas por la virtualidad vinculante de la legislación del impuesto. Luego, para enervarlas, en virtud de una moratoria, se precisará un texto legal de igual o superior rango que derogue liberatoriamente el precepto legal sancionador.

De ahí lo dispuesto en el artículo 5º de la Ley de 1 de julio de 1.911, prescribiendo que no se concederán moratorias sino en los casos y en la forma que en las leyes se hubiere determinado. Corroborándose esta norma en el artículo 249 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, según el cual la administración no podrá conceder perdones generales de multas. Y solo se admiten los otorgados por una "ley" de presupuestos si los mismos fuesen prorrogados.

La resolución de 22 de abril de 1.947 sentó la doctrina de que "no puede aplicarse una moratoria si con anterioridad a su publicación la Oficina tiene conocimiento de la transmisión". En el mismo sentido, dice Bas y Rivas que la moratoria se basa en la ignorancia que la Administración tiene el contrato sujeto.

A la oficina gestora le puede venir el conocimiento de la transmisión por uno de estos medios: o por presentación voluntaria del contribuyente o por denuncia o por notificación de las autoridades y funcionarios obligados a colaborar o por investigación directa del liquidador. Sea de ello lo que fuere, lo cierto es que una vez conocido el acto tributable por la Oficina liquidadora, la misma no puede abstenerse de liquidar. Algo parecido a lo que les ocurre a los jueces y a los registradores, que no pueden dejar de juzgar ni de calificar. El deber de liquidar es parecido, pero más enérgico. La función del registrador es rogada, y por tanto, aunque conozca un acto inscribible, nada puede hacer si los interesados no lo presentan en el Registro. El liquidador, por el contrario, no puede cruzarse de brazos. No solo se le obliga a liquidar todo lo que conozca, sino que se le obliga a conocer todo lo que es tributable. De ahí sus deberes referentes a la investigación del Impuesto.

Las moratorias, como privilegios que son, requieren una justificación. Son privilegios en cuanto que descompensan la generalidad de las cargas fiscales, beneficiando a los favorecidos con ellas. La justificación más sólida es la que viene representada por un principio equitativo, que se da, por ejemplo, en los supuestos de una catástrofe afectante a determinado territo

rio. En este sentido se producen varias resoluciones, como la de 1 de abril de 1.958, en la que se reconoce que la condonación de multas se funda en la facultad graciable de la administración. - Esta misma resolución dice que se busque siempre el sentido de equidad, en que se inspira el contenido del capítulo 14 del Reglamento.

En otros casos la moratoria obedece a un criterio de oportunidad y conveniencia. En este caso la moratoria ofrece una doble vertiente: de una parte, es favorable al contribuyente que presentando los documentos dentro del plazo señalado en la disposición que concede la moratoria, se hallará exonerado de las multas e intereses de demora en que hubiera incurrido. Pero hay que reconocer que con estas moratorias, no basadas en la equidad - sino en la conveniencia, también resulta beneficiada la Administración, por cuanto puede llegar al conocimiento de situaciones tributarias que habían escapado a su control y a su vigilancia. Y si los beneficios de la moratoria tienten a un gran número - de contribuyentes podrá ahorrarse todo un prolijo aparato investigatorio.

Vemos pues, que estas últimas moratorias tratan de llevar al conocimiento de la Administración actos sujetos que había pasado desapercibidos, evitando, con la colaboración del contribuyente, el que los mismos puedan prescribir.

Cuando no se produce una justificación equitativa, entonces cobra importancia la doctrina antes reseñada de la Resolución de 22 de abril de 1.947 prohibiendo aplicar las moratorias a las transmisiones ya conocidas por las oficinas liquida-



doras antes de la publicación de la Ley de moratorias. Esto es lógico. Si los liquidadores ya tienen conocimiento del acto sujeto desaparecen las justificaciones utilitarias de la moratoria de conveniencia, encaminada precisamente a producir un conocimiento de situaciones tributarias. Porque este conocimiento sería reiterativo o superfluo. Sería un conocimiento sobre otro - conocimiento anterior. Además que la moratoria en ningún momento deberá dejar desautorizado el deber de liquidación impuesto con extraordinario rigor a los liquidadores, que no solo tienen el deber de liquidar los actos que llegan a su oficina, sino - que tienen el deber de conocer o investigar los que todavía no han acudido a cumplir con sus obligaciones fiscales.

La resolución de 16 de marzo de 1.954 declaró que la moratoria que concedió la Ley de 19 de diciembre de 1.951 sólo alcanzaba a las multas e intereses de demora que correspondían al tesoro, sin comprender la participación en las multas que el artículo 158 del Reglamento reconoce a los abogados del Estado.

Legislativamente se preconiza la misma limitación con referencia a las condonaciones individuales de multas. Así, el artículo 61 de la Ley de Impuestos de Derechos Reales y sobre - Transmisiones de Bienes, establece que la condonación no podrá alcanzar en ningún caso a la participación correspondiente a - los liquidadores.

En el mismo sentido, preceptúa el artículo 250 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales que no podrá ser condonada en ningún caso la tercera parte de la multa o la participación mayor que en ella corresponda al liquidador.

Análogamente se produce el artículo 124 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, según el cual en ningún caso podrá ser objeto de condonación la parte de multa que corresponda a los partícipes (ya veremos después como hay textos legales que aluden a los derechos de los liquidadores con la denominación de partícipes, por cuanto les corresponde una parte, por ejemplo, el 20, el 30 % en el crédito del Tesoro.)

A tenor de aquella resolución, congruente con los preceptos legales antes mencionados, hay que llegar a la conclusión de que en materia de moratorias, pese a la generosidad de las proclamasiones iniciales, en muchos casos sólo cabrá una condonación parcial de las multas, ya que no se comprende en la remisión la participación del liquidador. Por ello, en casos como el de la Ley de Presupuestos de 19 de diciembre de 1.951, queda pendiente un resto muy considerable que impide calificar a estas moratorias de condonaciones totales.

Desde un punto de vista ideal, "de lege ferenda", consideramos que no es aceptable esta solución restrictiva. Porque no se concilia bien, como conclusión, con la premisa mayor que es la definición amplia de la moratoria a que antes hemos aludido.

Por concepto, la moratoria debe dispensar de toda responsabilidad, de la totalidad de las sanciones aplicables. Luego su eficacia liberadora debiera extenderse también a la participación del liquidador, que no es otra cosa que eso: una participación, la parte de un todo. Y como tal parte tiene la misma naturaleza y debe tener el mismo régimen que el todo a que pertenece.

Conforme al derecho constituyente, pues, no debiera ser así. Se trata de un privilegio. Algo para favorecer a unos funcionarios. Por ello, su abolición sería deseable cuando se prescindiese, en aras de la juridicidad general, de otras prebendas privilegiarias disfrazadas con la solemnidad de leyes formales. Pero es tal su volumen en nuestro derecho patrio que habrán de pasar muchos años antes de que ello se logre, si se logra; y por ello, pretender la abolición por separado de esta "irregularidad legal" sería un tanto quijotesco, aun miradas -- las cosas desde el enfoque necesariamente estrecho del impuesto. Sinecuras análogas consagra este texto legal a favor de los agentes de Cambio y Bolsa. Al examinar la lista de exenciones del artículo 65 del Texto Refundido se advierte como algunas de ellas son un tributo ofrecido al mantenimiento de situaciones privilegiarias impuestas de derecho.

La doctrina sentada en la resolución de 16 de marzo de 1.954 fue confirmada por una sentencia de 29 de noviembre - de 1.956. Ambas decisiones jurisprudenciales vinieron motivadas por el artículo 19 de la Ley de Presupuestos de 19 de diciembre de 1.951, según el cual los contribuyentes que hasta el 31 de enero de 1.952, inclusive, presentasen en las oficinas liquida doras competentes, no habiéndolo hecho dentro de los plazos reglamentarios, los documentos referentes a actos sujetos al im- puesto de derechos reales, quedarían relevados de toda responsa bilidad por multas e intereses de demora correspondientes al Tesoro.

Esta incongruencia del respeto a la participación del liquidador con el concepto de la moratoria destaca paladinamente en el caso de algunos de los tipos más corrientes de multas.

Pero como los supuestos son diversos, vamos a estudiarlos por separado:

1. Multa por falta de presentación de documentos en el plazo legal. Parece que este tipo de multas no puede sobrevivir al otorgamiento de la moratoria. El que quiere acogerse a las ventajas de la moratoria aporta los documentos liquidable los presenta, y esta traída documental impide que pueda hablarse de multa por "falta de presentación".

Por otra parte, la moratoria amplía el período de presentación hasta la fecha en ella señalada como tope liberador, lo cual también impide que pueda hablarse de multas por falta de presentación "dentro del plazo". Si no se entendiese así la moratoria nunca tendría significado. Porque si los documentos se presentaban dentro del plazo normal y no moratorio de los treinta días, entonces, al no haber incurrido en responsabilidad, para nada precisarían los contribuyentes del apoyo eximidor de la moratoria. Y si presentándose fuera del plazo ordinario de los treinta días incurriesen en multa, que se les debiera liquidar pese a la promulgación de la moratoria, entonces - ésta para nada serviría, pues en nada habría mejorado la situación del contribuyente.

2. Multa por investigación. Tampoco esta clase de -- multas compatibiliza bien con el concepto de moratoria. Moratoria e investigación son conceptos que se excluyen mutuamente. Si la investigación precedió a la disposición que concede la -- moratoria, entonces la Administración habría tenido un conocimiento anticipado del hecho liquidable y será inaplicable la --

moratoria, según resulta de la jurisprudencia antes mencionada y con posterioridad a la moratoria no cabe realizar ninguna labor investigadora porque durante el plazo de nueva presentación concedido por la moratoria debe suspenderse toda investigación, por cuanto aquella constituye un resorte y un estímulo para la presentación voluntaria de documentos que han pasado desapercibidos a la Administración, y de los cuales, en muchas ocasiones, difícilmente podrá tener conocimiento.

Pero no basta con este repudio que hacemos desde un punto de vista teórico. Pensemos en lo que pasará cuando una oficina liquidadora, obediente a los dictados de la jurisprudencia, liquide un documento presentado en el intervalo de una moratoria, sin hacer abstracción de la parte de multa asignada al liquidador. El resultado, en el supuesto de las multas por investigación, no puede ser más desacertado. En efecto, el artículo 158 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, asigna a los liquidadores la totalidad de las multas impuestas al realizar la labor investigadora, aunque coarte posteriormente este arranque global en el caso de los liquidadores de partido con unos ingresos en el Tesoro del 50% de la participación. Si la totalidad de la multa, o al menos un 50% de ella, ha de quedar indemne, ¿a qué se queda reducida la eficacia de la moratoria?. A salvaguardar la inexacción de unos exiguos intereses de demora. Así las cosas, cualquier contribuyente preferirá esperar a la purificación total que entraña el agotamiento de los plazos prescriptivos y evitará una ingenua presentación durante la vigencia de la moratoria, estimulada por unas ventajas irrisorias. Esto pasará siempre que el liquidador conociese de antemano la existencia del acto liquidable.

3. Multa por disminución de valores. La comprobación si que es perfectamente compatible con el mecanismo de la moratoria. Porque la presentación de documentos realizada por el contribuyente puede ser miliciosa al ofrecer unas valoraciones irreales. La obligación de comprobar los valores declarados es inexcusable en cualquier ocasión, incluso en el intermedio pá-  
cífico de la moratoria, que no podrá ser una indulgencia plena  
ria. Justo es que la moratoria dispense de aquellas sanciones de que puede dispensar: las multas por falta de presentación, - por investigación..., pero debe quedarse en sus propios límites. Exime de la penalidad anterior a su otorgamiento, pero no debe lavar las culpas producidas por los contribuyentes dolosos, vi  
gente ella, y con ocasión de pretender acogerse a sus benefi--  
cios.

Pero aun en este tipo de multas que riman bien con la moratoria resulta extraña la doctrina jurisprudencial que salva  
guarda la participación del liquidador. Si el contribuyente se hace reo de una multa por disminución de valores, el liquidador, pese a la existencia de la moratoria, deberá exigir no sólo su participación en la multa, sino también la parte correspondiente al Tesoro, por tratarse de una responsabilidad nueva, cuyos efectos ésta no puede sanar. Se ha producido una nuva infracción que debe acarrear la sanción correspondiente, aunque las otras posibles multas hayan quedado perdonadas. Es algo que queda fue  
ra de la moratoria y que debe por ello exigirse en sus plenos -  
términos.

4. Multa por ocultación de bienes. Perfectamente conciliable también con la moratoria. ¿Cómo se descubre una ocultación de bienes? Investigando. Resultará, pues, embebida la investigación en el resultado de ella: la averiguación de una ocultación.

Pero es preciso hacer el mismo reparo que en el caso anterior. La moratoria no empece para la imposición de la multa provocada por la nueva infracción.. Además, esa multa ha de salvaguardar no solo la participación del liquidador, sino también la del Tesoro. Se impondrá la multa total por una infracción que queda fuera del campo de la moratoria y que debe atenerse, por tanto, a las reglas generales de las sanciones fiscales.

5. Multa por falta de pago en plazo. Rebasa las posibilidades de este estudio. Las moratorias fiscales se dan para provocar la presentación espontánea de documentos desconocidos por la Administración. Cosa que no ocurre con los ya liquidados y pendientes de pago.

La sentencia de 29 de noviembre de 1.956 admite, contra lo que hemos dicho, la posibilidad de que prosperen las multas por demora en la presentación a liquidación en los plazos reglamentarios pese a la vigencia de la moratoria. En esta misma sentencia se distinguen dos clases de moratorias: las que constituyen prórrogas de plazos para el cumplimiento de obligaciones y las que se reducen a condonaciones de responsabilidades fiscales. En este mismo sentido insiste también Rossy, que presenta hasta cuatro clases de moratorias. Nosotros no admitimos la distinción de los dos tipos de moratorias. Toda morato-

ria va ligada al establecimiento de un plazo, de un nuevo plazo para presentar válidamente los documentos sujetos, lo que trae como consecuencia el que pierdan su colorido las sanciones por retraso en la presentación. Es decir, que una auténtica moratoria implica la interferencia de la prórroga de los plazos y de la inoperancia de las multas.

La misma moratoria establecida por la Ley de 19 de diciembre de 1.951, a la que se refiere la sentencia de 29 de noviembre de 1.956, conectaba sus perdones a un plazo que finalizó el 31 de enero de 1.952.

Se produce con frecuencia el caso de que la moratoria no deje a salvo la participación de los liquidadores, sino que, por el contrario, comprende en sus amnistias la totalidad de las penas, incluidas las partes correspondientes a los liquidadores.

No existe una normativa general sobre las moratorias. Así se ha reconocido con reiteración y lo proclama también la sentencia de 29 de noviembre de 1.956 según la cual es a la ley particular que concede la moratoria a la que hay que atenerse en cada caso para determinar el carácter de la moratoria y el alcance del beneficio fiscal que comprende.

A este último tipo de moratorias pertenece la concedida por el Decreto-Ley de 15 de diciembre de 1.960, que otorga a los contribuyentes el beneficio de quedar exonerados de "



las multas e intereses de demora en que hubieren incurrido. Se liberalizan aquí las sanciones en su totalidad, sin particularizar exclusivamente las multas correspondientes al Tesoro, por lo que la remisión se extenderá también a la participación del liquidador. En el artículo 7º de este Decreto-Ley se preceptúa congruentemente con nuestra anterior argumentación, que durante el tiempo de la moratoria cesará toda actuación investigadora.

El artículo 4º contiene una norma que viene a confirmar la doctrina de que no pueden acogerse a los beneficios de la moratoria los actos previamente conocidos por la Administración, en su función investigadora, y no declarados por el contribuyente. Según dicho precepto quedarán exonerados de penalidad los documentos que se hubieren presentado voluntariamente fuera de los plazos reglamentarios y que se hallaren pendientes de liquidación al entrar en vigor la moratoria.

En la moratoria concedida para los territorios de -- Guinea por Orden de 12 de diciembre de 1.962 tampoco se salvaguardan los derechos del liquidador. La fórmula del privilegio está copiada de la del Decreto-Ley de 1.960. Destaca en la disposición de Guinea su insuficiencia, puesto que reglamenta una moratoria autorizada por una simple Orden, contra lo dispuesto en la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda, en el Estatuto de Recaudación y en el artículo 249 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, conforme al cual la Administración no podrá conceder perdones generales de multas.

Constantemente se habla en el Reglamento, en relación con la distribución de las multas, de la "participación del liquidador". Resulta de ello que los liquidadores son unos partí

cipes en el crédito del Tesoro frente al contribuyente. Y esto es interesante tenerlo en cuenta para esclarecer la preferencia que pueda tener el crédito por honorarios en los procedimientos de apremio fiscal. El Estatuto de Recaudación incluye entre los acreedores pariguales al Fisco a los que llama "participes", con cuyo concepto se refiere a los que ostentan una participación en el crédito fiscal. Es decir, ante todo y primordialmente, a los liquidadores del impuesto, contemplados en cada uno de los números del artículo 135 del Texto Refundido. Porque los registradores, en cuanto liquidadores, no gozan de la consideración de acreedores singularmente privilegiados que ostentan en sus créditos por operaciones tabulares.

Como liquidadores disfrutan del trato de acreedores concurrentes, debiendo someterse, al igual que el Fisco, al -- principio de la comunidad de pérdidas.

Al concepto de participes aluden varios artículos del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales. El 224 dice que los liquidadores del impuesto percibirán la parte que les corresponda en las multas. El 226 determina que "hecho efectivo el importe de las multas, se liquidará la parte que de las mismas corresponda al Tesoro. Según el 250 "no podrá ser condonada la "participación" de la multa que corresponda al liquidador".

## LA CONFUSION DE LOS DERECHOS

### DE ACREEDOR Y DEUDOR

Es otro de los supuestos de extinción de las obligaciones en los que, a diferencia del pago, la obligación desaparece sin haber sido cumplida.

Generalmente, todas las causas de extinción de las obligaciones a que nos venimos refiriendo, tratándose de contratos bilaterales, se basan en la circunstancia de que uno de los contratantes ha cumplido su prestación frente a la inacción del otro. Porque si ninguno de los contratantes hubiese realizado su prestación, la extinción de la obligación se apoyaría en la excepción de contrato no cumplido, invocable por cualquiera de las partes contratantes.

La confusión de la obligación, en cierto modo, viene a determinar el mismo efecto de liberación gratuita del deudor que ya apuntábamos al referirnos a la condonación. Y si la extinción de la deuda por confusión ningún efecto fiscal produce como tal causa extintiva, sin embargo se advierten más claros aquí los efectos de la liquidación por el tipo de las adquisiciones hereditarias. Téngase en cuenta que la confusión de derechos suele producirse fundamentalmente en materia sucesoria y que el deudor beneficiado por la confusión, al concentrarse en él las cualidades de acreedor y deudor habrá tenido que lograr a su favor la adquisición de la herencia de su acreedor anterior, uno de cuyos elementos ingredientes será el crédito

que contra él existía. En este sentido el artículo 2º del Texto Refundido dice que el impuesto general sobre las sucesiones se exigirá por las adquisiciones a título de herencia o de legado, de toda clase de bienes radicantes en territorio nacional y de derechos, acciones y obligaciones que en él hayan nacido, puedan ejercitarse y hubieran de cumplirse.

---ooo0ooo---

## LAS TRANSMISIONES POR COMPENSACION

1. El número 36 del artículo 65 del Texto Refundido se refiere a la primera transmisión de terrenos que por el sistema de compensación realicen las Juntas de tal nombre para decir que está exenta.

En consecuencia, las transmisiones subsiguientes de los mismos terrenos no estarán exentas. Ello se debe a una motivación de política fiscal. El legislador ha pretendido conseguir la urbanización de determinadas zonas por cualquiera de los procedimientos establecidos en la Ley del Suelo, y para ello fomento, con estímulos de desgravación tributaria, las transmisiones de terrenos que todavía no están urbanizados y que lo van a ser en virtud de la actividad específica de las Juntas de compensación. Y por ello la razón de la exoneración se detiene en el momento en que se ha consumado esta primera transmisión. Porque con ella es con la que realmente se consigue la urbanización de unas determinadas tierras. Pero las transmisiones posteriores lo serían de superficies que ya están urbanizadas, es decir, de trozos geográficos en los que ya se ha conseguido la finalidad perseguida por el legislador y por tanto, a ellos, a los actos de enajenación ulterior, no les debe alcanzar la razón de la exención.

Se trata, por otra parte, de una exención de motivación coyuntural. En el año 1.956 existía un gran déficit de vivienda y por ello se hizo imprescindible fomentar la urbanización de gran parte del suelo nacional. En el devenir histórico llegará algún día en el que el exceso de urbanización provocará seguramente una legislación de tipo contrario, en la que no sólo no se estimule la urbanización, sino que se la restrinja con determinadas medidas fiscales de mayor presión tributaria. Por ello, la -

política fiscal se aparece como medida ideal para frenar el desmesurado gigantismo de algunas ciudades como Madrid, sometidas a un desarrollo verdaderamente anárquico. Piénsese en los grandes beneficios de toda índole que reportarían al vivir ciudadano algunas medidas tributarias, como sería el establecer impuestos de paradamente progresivos para quienes edificasen en la capital de España y compensar esta medida con exenciones y bonificaciones para quienes construyesen en Soria, Segovia, Avila u otras ciudades del interior, cuyo trote constructor se ha quedado muy retrasado con respecto al galope urbanístico de las macrociudades.

El precepto alude también a la transmisión "que por el sistema de compensación realicen las Juntas". Parece que el artículo está incluyendo la existencia de unas formas revolucionarias y nuevas de disposición de bienes. Es decir, que "el sistema de la compensación" ni es una compraventa, ni es una permuta, ni es una donación, ni es una cesión de bienes ni puede constituir, dada la especialidad que parece atribuirle la Ley del Suelo, ninguna otra de las figuras traslativas consagradas por el derecho tradicional. Podría ser un negocio jurídico nuevo, por cuanto el artículo 1.255 del Código Civil permite la libre creación de contratos nuevos. Pero, sin embargo, no puede, en perfecta lógica jurídica, ocurrir así.

La compensación, tal como la entiende el Derecho de obligaciones, constituye no una forma de transmitir las, sino una forma de extinguirlas. Según el Código Civil, la compensación es la forma de extinguir los créditos y las obligaciones recíprocas existentes entre dos sujetos jurídicos hasta la medida de la concurrencia de las obligaciones respectivas. Y, por tanto, si la compensación constituye la extinción de una obligación, no repre

senta lógicamente la transmisión de la misma. Porque la transmisión es una manifestación de la vitalidad, de la viabilidad de las obligaciones. Cuando un derecho se transmite es porque está vivo y porque va a continuar viviendo en el patrimonio de un nuevo sujeto jurídico. Por el contrario, la extinción representa la muerte jurídica de un derecho, Y como la muerte y la vida son conceptos antitéticos e irreconciliables, de ello resulta que si hay transmisión es porque no existe compensación, y viceversa, -- si en una determinada relación jurídica se produce una liquidación por compensación, este fenómeno jurídico está proclamando expresamente que no ha podido producirse ninguna transmisión.

El número 36 exige para reconocer la exención "que se justifique la aprobación del proyecto de compensación". Es decir, que para que la exención tenga toda su virtualidad purgadora de una obligación fiscal es necesario no sólo que se trate de una primera transmisión de terrenos, cuya transmisión se realice por el pretendido sistema de compensación, sino que además es necesario el cumplimiento de este tercer requisito, basado en el cumplimiento de un trámite administrativo. Y como las exenciones son de interpretación restrictiva, bastaría que el supuesto presentado ante la oficina gestora adoleciese del correspondiente proyecto de compensación aprobado para que el liquidador del tributo denegase la exención..

El número 36 finaliza refiriéndose a la ineficacia sobrevenida de la exención, que quedará sin efecto en el caso previsto en el artículo 128 de la Ley del Suelo.

Para entender este inciso es necesario tener en cuenta la doble proclamación de cualquier exención dentro del derecho positivo español. En primer lugar, existe la consagración legal de las exenciones en el correspondiente texto legislativo. Se trata de una norma objetiva de alcance general. En segundo término se produce la concreta calificación de la oficina liquidadora, que declara exento o sujeto el acto jurídico que se presenta ante la misma. Para declarar la exención ha de examinar minuciosamente todos los perfiles tributarios del contrato documentado que llega a la oficina gestora, y solo en el supuesto de que la realidad jurídica estudiada reúna todos los requisitos exigidos por la declaración abstracta de la norma, hasta tal punto que el negocio jurídico estudiado pueda subsumirse plenamente en los modos de la exención proclamada, sólo en este supuesto el correspondiente liquidador declarará la exención.

Tanto la declaración abstracta de exención contenido en una Ley como la declaración concreta de la oficina gestora, constitutiva de un acto administrativo, pueden quedar sin efecto posteriormente. Pero existe una diferencia. Para que una exención reconocida por una Ley pierda su eficacia es preciso la promulgación de una nueva Ley, dotada del mismo rango jurídico, que deje sin efecto la exención anterior. Constituye una doctrina tradicional en materia tributaria la de que las exenciones sólo pueden concederse en virtud de Ley aprobada en Cortes, previo informe favorable del Ministerio de Hacienda. Por ello, las exenciones están siempre dotadas de la máxima jerarquía normativa, ya que siempre están cobijadas en una Ley, por lo que les afecta totalmente el principio del Código Civil, según el cual las Leyes sólo se derogan por otras leyes posteriores. Y esto es lo que en muchas ocasiones hace el legislador fiscal, que siguiendo los vai



venes coyunturales de la política fiscal crea o suprime exenciones y bonificaciones tributarias. Una muestra de ello la constituye la disposición transitoria segunda del Texto Refundido del Impuesto General sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales, según la cual "quedan sin efecto cuantas exenciones y reducciones no figuren mencionadas en esta Ley, sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor"

Pero a la que se refiere el número 36 del artículo 65 es a la pérdida de eficacia de una exención declarada por una oficina gestora. En este caso, la ineficacia sobrevenida determina - que el acto se trueque en sujeto al impuesto, por lo que el liquidador respectivo deberá exigir al adquirente la oportuna deuda tributaria.

Si bien el número 36 del artículo 65 del Texto Refundido del Impuesto declara exenta la primera transmisión de terreno que por el sistema de compensación realicen las Juntas de tal nombre, siempre que se justifique la aprobación del proyecto de compensación, también agrega que la exención quedará sin efecto en caso de incumplimiento por parte de la Junta de las condiciones aprobadas, en cuyo caso el Ayuntamiento podrá exigir su representación en la misma o podrá expropiar la totalidad o parte del polígono de compensación.

También, con referencia a las Juntas de compensación, - se ha producido un cambio en la orientación de la norma. El Reglamento del Impuesto de Derechos Reales no se refería a las transmisiones de terrenos, sino que aludía a las primeras adquisiciones de terrenos que realicen las Juntas de compensación. La nor

ma era más clara y abortaba todo tipo de vacilaciones interpretativas en cuanto a quién debía ser el beneficiario de la exención, cosa que no queda clara con la normativa del Texto Refundido. En el año 1.959 se sabía que a quien se pretendía favorecer era a las Juntas de compensación, si bien también en aquella fecha el precepto fue objeto de una redacción desafortunada, aunque el -- problema se agrava con la publicación del Texto Refundido.

En materia de edificios, tanto si se trata de vivienda de protección oficial como de otro tipo de construcciones, se puede hablar con toda propiedad de una primera transmisión. Porque antes de realizar la edificación no existe más que el terreno, -- es decir, una superficie geográfica del suelo nacional, y el edificio representa una "res nova" que entra en el tráfico jurídico. El constructor o el financiador de la obra es el propietario de una construcción antes inexistente, por lo que cabe situar con -- toda nitidez el momento cronológico de la primera transmisión de las viviendas que será la que tenga lugar por enajenación que relice el constructor o financiador de la edificación a favor del adquirente del bloque o piso transmitido.

Pero tratándose de terrenos es muy difícil hablar de -- una primera adquisición, aunque consideremos el problema desde -- el punto de vista de la que realizan las Juntas de compensación. La tierra física que constituyen los solares llevan varios siglos siendo objeto de adquisiciones y transmisiones sucesivas y por -- ello es muy difícil sostener que las Juntas de compensación vaya a realizar una primera adquisición de determinados terrenos.

Para que la frase empleada por el Reglamento de 1.959 tuviese algún sentido habría que circunscribir el alcance de la norma a un significado estrictamente gramatical, con lo que resultaría que la primera adquisición realizada por la Junta sería la primera compra o la primera aportación que cualquier propietario hiciese a la Junta, quedando excluidas del beneficio fiscal cualesquiera otras aportaciones sucesivas, lo que es insostenible porque minimizaría el alcance del precepto y por la lógica simultaneidad que deben tener todas las aportaciones que se realicen a favor de la Junta.

Es menos afortunada todavía la expresión del número 36 del Texto Refundido en cuanto se refiere a la primera transmisión de terrenos que por el sistema de compensación realicen las Juntas. Porque si la transmisión es lo que realizan las Juntas, ello supone que una persona extraña o bien los mismos propietarios que se integraron en la Junta estarán adquiriendo los terrenos que la Junta enajena. Ello traería como consecuencia el que la adquisición realizada por la Junta --y previa a la transmisión por --ella realizada-- en el momento de la aportación social estuviese sujeta al Impuesto por el concepto de constitución de Comunidad para la explotación de negocios mercantiles o industriales.

Sin embargo, creemos que el legislador de 1.967 lo que ha pretendido, aunque regulándolo con una gran impropiedad, es eximir a las adquisiciones que realizan las Juntas de compensación, por cuanto las mismas representan una adquisición puente. Y ello resulta así del inciso último del número 36 del artículo 65, cuando dice que la exención quedará sin efecto en caso de incumplimiento por parte de la Junta de las condiciones aprobadas.

Se trata de un incumplimiento subjetivo con el que se enerva - una exención también subjetiva.

Claro que esta interpretación nuestra no favorece a - los propietarios que se aglutinan constituyendo una Junta de com pensación. Porque la adquisición realizada por la Junta tributa-  
ria como constitución de sociedad al 1,70 por 100, en tanto que la adquisición ulterior que realicen los propietarios por el sis tema de compensación podría estar sometida a un gravamen más one roso, si es que se consideraba que la entrega final de parcelas a los distintos propietarios no encajaba en el número 2 del artí-  
culo 57 del Texto Refundido, que considera como disolución de so ciedad la división material de bienes poseidos proindiviso "cuan do hayan sido adquiridos a título oneroso", requisito que no se cumple en el supuesto de las Juntas de compensación, porque ni - hay transferimiento de propiedad desde los aportantes a favor de la Junta, ni, caso de haberlo, se habrá producido a título one roso, al menos en el momento de constituirse la Junta de compensa-  
ción, porque inicialmente los aportantes no reciben una contra-  
prestación de la prestación por ellos realizada.

Por otra parte, resulta peregrino que el número 36 se refiera a "la primera transmisión de terrenos que por el sistema de compensación realicen las Juntas de tal nombre", porque enjui-  
ciada la transmisión jurídica desde el punto de vista de la Jun-  
ta de compensación, siempre tendrá que ser una primera transmi-  
sión y no podrá ser segunda o tercera. En efecto en virtud de la  
aportación realizada por los distintos propietarios, la Junta ad quiere unos solares. Cuando los enajena aparece un nuevo propie-

tario de los mismos, y este cambio de titular jurídico constituye una primera transmisión realizada por la Junta de compensación. Por virtud de esta transmisión, la Junta se desvincula de la titularidad jurídica de los bienes y no puede seguir disponiendo de ellos en virtud de segundas o terceras transmisiones. Por el contrario, una segunda transmisión quien podrá realizarla será el que compró a la Junta o el que adquirió de ella por virtud de la compensación, con lo que queda demostrado que la Junta de compensación no puede realizar más que primeras transmisiones. Esta imposibilidad legal de seguir disponiendo sucesivamente de un bien ya enajenado se debe al carácter absoluto del derecho de propiedad, que no tolera la coexistencia de dos titularidades antagónicas sobre un mismo bien. Cosa distinta ocurre con algunos derechos privados de contacto posesorio con la cosa objeto del derecho. Es el caso del derecho de hipoteca, en el que se permite al propietario constituir sucesivos gravámenes sobre un objeto en el que detenta un poder dominical.

El artículo 124 de la Ley del Suelo define el sistema de compensación diciendo que es "aquel en el que los propietario de terrenos de uno o varios polígonos se unen con fines de urbanización y, en su caso, de edificación, con solidaridad de beneficios y cargas, bajo una gestión común, a cuyo efecto constituirán una Junta de compensación con personalidad propia y plena capacidad jurídica".

RODRIGUEZ MORO explica que en el sistema de compensación todos los terrenos afectados vienen a formar como una masa común y todos ellos quedan a las resultas de la gestión urbanística, soportando sus cargas y recibiendo los beneficios que se obtenga como consecuencia de dicha gestión.

GONZALEZ PEREZ sostiene que la nota esencial del sistema es la incorporación de los terrenos a la gestión común (1). "Y como esta gestión se confía a la Junta de compensación, con personalidad jurídica propia, el primer problema que se plantea es el de si la incorporación de los terrenos de los propietarios supone necesariamente la transferencia de la propiedad a la Junta".

"Teniendo esta personalidad jurídica distinta de la de quienes la componen y siendo su finalidad la "gestión común", -- vinculados o incorporados los terrenos, pueden pensarse en seguida en las formas societarias civiles o mercantiles, en las que "poner en común" ciertos derechos significa hacer titular de -- ellos a la nueva personalidad que contractualmente surge".

Sim embargo, la duda se plantea en seguida: ¿es absolutamente necesario que esta "incorporación" (o "vinculación") a la gestión común de los terrenos represente la transferencia de su propiedad desde los individuos a la Junta?... La finalidad de ésta (gestionar en común la urbanización) no requiere necesariamente que adquiera la propiedad de los terrenos urbanizables, sino solo que ejerza sobre ellos facultades que sean suficientes para lograr aquel fin. Y al apercibirnos de ello, el criterio de la instrumentalidad, del equilibrio, se nos impone: salvo que la Ley lo diga expresamente, no hay porqué pensar en la necesidad del cambio de titular dominical, puesto que sin él pueden hallarse medios suficientes para que la Junta cumpla su finalidad. Y la indagación atenta de las palabras de la Ley

(1) GONZALEZ PEREZ: "Comentarios a la Ley del Suelo".

nos lleva muy pronto a la comprobación de que ninguna de ellas impone expresamente aquel cambio de titularidad; y algo mas tarde, incluso, a la conclusión contraria: la de que tal cambio de titularidad no existe. Se trata del artículo 128, párrafo 1, LS, al sancionar el incumplimiento por parte de los propietarios de los compromisos que hubieren contraído con la expropiación mediante el pago del 75 por 100 de su valor inicial más el importe de las obras de urbanización abonadas por el propietario!

"Parece claro que el precepto se refiere a los propietarios que habiéndose incorporado a la Junta incumplan las obligaciones contraídas al hacerlo; es claro que la sanción que se les impone es la de expropiarles sus terrenos. Parece necesario pues, concluir que tales terrenos siguen siendo suyos y no de la Junta, que si suyos fueran no podría expropiarlos. Y vino a confirmarlo el artículo 40, párrafo 2, Rrep., con arreglo al cual las entidades a que se refieren los artículos 124 y siguientes, LS, no adquieren necesariamente la titularidad dominical sobre los terrenos de los propietarios a ella incorporados. Pueden adquirirla por pacto expreso, pero sólo mediante él". (1)

-----

(1) En el mismo sentido, NUÑEZ RUIZ, "Derecho urbanístico español Madrid, 1.967 p. 313, al decir que con la incorporación de los terrenos se concede a la Junta "una especie de mandato común de carácter representativo". Y CARCELLER FERNANDEZ, en "El régimen de las entidades urbanísticas colaboradoras según el Reglamento de reparcelaciones", RDU, 1.967, núm. 2, p. 60.

Las Juntas de compensación son personas jurídicas. Su capacidad viene minuciosamente proclamada en el artículo 40 del Reglamento de Reparcelaciones, según el cual "podrán adquirir, poseer y enajenar los bienes de su patrimonio conforme a este Reglamento. Las entidades de compensación actuarán como fiduciarias, con poder dispositivo sobre las fincas pertenecientes a los asociados incluidos en la zona"

GONZALEZ PEREZ, siguiendo a NUÑEZ RUIZ, las califica de corporaciones administrativas de base asociativa.

Según dice CAMY SANCHEZ-CAÑETE, la Junta de compensación deberá ser titular de los terrenos comprendidos en los polígonos a que afecte el sistema, por cuanto el artículo 124 contiene la obligación de los propietarios afectados de incorporar su terrenos a la gestión común, sustituyéndose su derecho de propiedad por el de un valor-participación en el haber de la Junta; y en este sentido hay que interpretar el párrafo 2º del mencionado artículo 124 cuando dice que los propietarios, al incorporar su terrenos a la gestión común, fijarán las bases de su derecho, cuya cuantía estará determinada por el valor de los terrenos de su propiedad y demás aportaciones que en su caso realicen. El mismo autor insiste en la plena capacidad jurídica y personalidad propia de las Juntas de compensación, que se pone de manifiesto al examinar el artículo 127. que autoriza a la Junta a concertar créditos para la realización de las obras de urbanización "con la garantía de los terrenos incluidos en el polígono".



Como consecuencia de todo lo que antecede y ante la imprecisión de los textos tributarios sucesivos, tanto el Impuesto de Derechos Reales como el Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones, creemos que, con referencia a los cánones de actuación de las Juntas de compensación, deben sentarse las conclusiones - fiscales siguientes:

1ª. Que lo que está exento, pues así lo proclama expresamente el número 36 del artículo 65 del Texto Refundido del Impuesto, que constituye la norma vigente en la materia, es la primera transmisión de los terrenos que realicen las Juntas. Es decir, se trata de operaciones jurídicas en las que la Junta aparece como transferente, figurando como adquirentes finales los mismos propietarios que se unieron inicialmente para constituir las Juntas de compensación. Así hay que entender la frase "primera transmisión de terrenos por el sistema de compensación realizada por las Juntas de tal nombre". En la locución entrecomillada resulta superflua la alusión al adjetivo ordinal "primera". Ya lo anticipábamos más arriba. La transmisión que realicen las Juntas una vez concluida la urbanización, tiene que ser precisamente a favor de los socios aportantes por exigencias de la institución comentada y porque tales disposiciones, en beneficio de los primitivos propietarios asociados, son las únicas que se realizan - "por el sistema de compensación". Si las Juntas pudieran hipotéticamente enajenar terrenos en favor de terceras personas ajenas al pacto fundacional de la Junta, estas transmisiones serían ventas, permutas, disposiciones que seguirían los moldes normales del Código Civil, pero que no tendrán que discurrir por los cauces - específicos del "sistema de compensación". Con esta compensación se transmite a los propietarios agrupados en la Junta, y después

de finalizada la urbanización, algo que pesa tanto, que proporcionalmente equivale, con la infraestructura agregada, a lo que inicialmente ellos trajeron a la masa común de bienes.

2ª. Dado el cambio de orientación que se advierte entre el legislador de 1.959 y el de 1.967, hay que concluir que las adquisiciones realizadas por las Juntas de compensación actualmente no están exentas del Impuesto. La entrega de terrenos por parte de los interesados a la Junta deberá tributar, según el número 7 de la tarifa, al tipo del 1,70 por 100, en virtud de la sinonimia fiscal establecida por el número 2º del párrafo 1 del artículo 57, que atribuye la consideración de sociedad a la comunidad de bienes constituida por actos intervivos para la explotación de negocios mercantiles e industriales, cuyos rendimientos estén sujetos a los Impuestos Industrial o de Sociedades.

Y como la actividad constructora de edificios y la gestión urbanizadora pueden figurar como situaciones sujetas a los mencionados impuestos, de ahí que las adquisiciones por la Junta puedan hallarse sujetas en la forma que acabamos de mencionar.

De esta interpretación nuestra discrepa abiertamente - Jesús GONZALEZ PEREZ, quien en sus "Comentarios a la Ley del Suelo" mantiene un criterio favorable a la exención, expresado en los términos literales que transcribimos a continuación:

"Lo que queda claro es que al hablar la Ley de Reforma Tributaria y el Texto Refundido en la Ley del Impuesto de que -- queda exenta la "primera transmisión que realicen las Juntas", -- es posible pensar en que ya no está exenta la adquisición por -- las Juntas de los terrenos.

Ahora bien, la interpretación contraria cuenta con decisivos argumentos, en cuanto que "la asociación mixta en su ges tión habrá de proceder necesariamente del modo siguiente:

a) Cediendo gratuitamente determinados terrenos, como sucederá con los viales, parques y jardines y, en general, todos los espacios públicos.

b) Enajenando, por subasta o concierto directo, los te rerenos susceptibles de edificación complementaria, tales como -- institutos, teatros, zonas deportivas, etc...; y

c) Atribuyendo el resto de los terrenos edificables ya urbanizados a los componentes de la Junta en pago precisamente -- de las cuotas aportadas".

Y éstas serán, normalmente, las primeras enajenaciones que la Junta realice, de las cuales las enunciadas en a) están -- exentas del Impuesto en virtud del artículo 146, número 32 de la Ley de Reforma Tributaria y del artículo 65, número 31, del Texto Refundido del Impuesto, y las enunciadas en c) lo están en -- virtud, respectivamente, de los números 34 y 33 de los propios -- artículos y textos legales. Todas ellas, pues, están exentas por números distintos del que interpretamos; y entonces ¿cual sería la finalidad de este número si hubiera de interpretarse en el -- sentido de que está exenta la primera enajenación por la Junta de los terrenos? ... ¿Eximir no ya las enajenaciones numeradas -- en b), sino las que se realicen con cualquier otro fin, no ya -- urbanístico, sino incluso antiurbanístico (y aun antisocial), con tal de que sea la primera enajenación del terreno de que se trate?... .

Las reglas de la hermenéutica legal exigen, en efecto, que el número 37 del artículo 146 de la Ley de Reforma Tributaria y su equivalente, el Texto Refundido del Impuesto, se interpreten en el sentido de la exención, pese a su desafortunada redacción".

3ª. Conforme al artículo 128 de la Ley del Suelo, la Junta podrá expropiar los terrenos si los propietarios incumplen las obligaciones que hubieren contraído mediante pago del 75 por 100 de su valor inicial más el importe de las obras de urbanización abonadas por el interesado.

Cuando la Junta haga uso de esta facultad que le confiere el artículo 118, ello se traducirá en la adquisición de unas parcelas de forma definitiva por dicha Junta. Estas adquisiciones conforme a las declaraciones de la legislación vigente, también estarán sujetas al Impuesto, por cuanto que lo único que se exige en el artículo 65 son las transmisiones realizadas por la Junta y no las adquisiciones verificadas por ella.

2. El número 37 del artículo 65 del Texto refundido declara exenta la primera transmisión de edificios, ya se haga por bloques o separadamente por viviendas que se construyan en polígonos de nueva urbanización o de reforma interior, cuando no se hubiere terminado la construcción o se efectuase dentro de los tres primeros años desde la terminación del edificio.

La razón de la exención debió ser el acuciante deseo de edificación que se sintió en el año 1.956, como medio de resolver el gran déficit de viviendas en aquella época existente.

Y se circunscribió la exoneración al hecho de que toda vía no se hubiere terminado la construcción o de que se realizase dentro de los tres primeros años desde la terminación del edificio. La razón de esta limitación debe estar en el deseo del legislador de descongestionar el centro de las poblaciones, aliviando la presión demográfica con construcciones situadas en la periferia de los cascos urbanos. Y aquí debe hallarse la razón de la limitación temporal. Porque transcurridos los tres primeros años de la construcción (en la Ley del Suelo la referencia era a los seis primeros años desde la terminación del edificio) ésta deja de ser nueva, los bloques se hallarán integrados en una urbanización que ya no es de estreno, sino que quedará sedimentada en una antigüedad más o menos relativa.

CAMY SANCHEZ-Cañete dice que no bastará para la exención el que el edificio esté meramente proyectado. Y que el cómputo de los tres años deberá comenzarse desde la terminación efectiva de las obras, debidamente acreditada. Asimismo afirma que esta exención coincidirá a veces con la concedida por la legislación de viviendas de renta limitada, siendo entonces facultativo en el adquirente el acogerse a una u otra o a una sola cuando no se reúnen todos los requisitos necesarios para que la otra pueda ser aplicada. Lo que no podrá ser admitido nunca será que una persona se acoja a cualquiera de ellas y luego pretenda la aplicación de la otra en posterior enajenación del mismo edificio.

Como el precepto se refiere a la primera transmisión las exenciones son de interpretación restrictiva, habrá de concluir que las ulteriores transmisiones, segundas, terceras..., estarán sujetas al Impuesto aunque se trate de enajenación de edificios construidos en polígonos de nueva urbanización.

Según este número 37, para que tenga lugar la exención es preciso que no se hubiere terminado la construcción o que la venta se efectúe dentro de los tres primeros años desde la terminación del edificio.

La razón de este exención, que responde a motivos de política fiscal, tendente a favorecer la urbanización de edificios, debe estar en la exigencia de una rápida construcción. Y de ahí que si transcurren los tres primeros años desde la terminación del edificio pueda sustentarse la afirmación, válida desde el enfoque fiscal del legislador, de que el edificio ya no forma parte de una nueva urbanización. Es decir, que para el legislador la palabra nueva está empleada en este ángulo fiscal con un exigente criterio de estreno. Pasados tres años ya la construcción pasa a ser fiscalmente vieja y debe soportar el tributo, porque ya no existen las razones que trataban de fomentar la construcción de edificios nuevos, por cuanto el edificio ya está construido desde hace tres años.

3. El número 38 del artículo 65 declara exentas "las enajenaciones a que dieren lugar la parcelación y reparcelación declaradas obligatorias por los Ayuntamientos u otros órganos urbanísticos".

Acertadamente se refiere el número 38 a las enajenaciones provocadas por la parcelación y reparcelación. Tratándose de un precepto incluido en el ámbito del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, lo lógico es que se preconice la exención de la transmisión en si, en cuanto acto sujeto a este tributo y que se omita cualquier referencia a las parcelaciones o reparcelaciones en si mismas consideradas.

El acto administrativo local de declarar obligatoria una determinada parcelación o reparcelación nunca podía constituir materia jurídica para un impuesto indirecto. Porque se trataría de una declaración genérica de un órgano administrativo - que en si no implica ningún acto jurídico tributable, sino que los actos concretos que puedan estar sujetos al Impuesto surgirán como actitudes ulteriores de los particulares, que encarrilan sus conductas por los cauces establecidos previamente por el pertinente centro administrativo.

Tanto la parcelación como la reparcelación pueden engendrar modificaciones superficiales en los terrenos sitos en el respectivo término municipal. Los supuestos más característicos serán los de las agrupaciones, segregaciones, agregaciones y divisiones de fincas. Tampoco estos actos de concreción superficial estarán sujetos al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Porque constituyen materia propia de otro tributo: el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados. Esto en el supuesto de que se estime que tales actos de alteración territorial están sujetos a dicho Impuesto. Porque particularmente opinamos que constituyen actos no sujetos al Impuesto regulado en los artículos 100 y si guientes del Texto refundido de 6 de abril de 1.967 y así lo expresamos en un artículo publicado en el número 2 de la revista - "Hacienda Pública Española".

Podemos preguntarnos, desde un enfoque de política fiscal, por la justificación de la exención contenida en este número 38 del artículo 65 del Texto refundido. A nuestro modo de ver la exención es justa; porque las enajenaciones se derivan de una declaración del Ayuntamiento impuesta a los particulares los cuales al realizar las consecuentes transferencias no actúan con --

plena voluntad, sino forzados en cierta medida por los acuerdos municipales o de los otros órganos urbanísticos, que tienen capacidad para declarar obligatorias las parcelaciones y reparcelaciones.

---ooo0ooo---



## LA COMPENSACION

La compensación, según nuestro Código Civil, produce sus efectos de pleno derecho aunque no tengan conocimiento de ella los acreedores y deudores (artículo 1.202). Esta eficacia ope legis nos sitúa frente a la piedra de toque del impuesto, - aplicable a todas las causas de extinción de las obligaciones. Lógicamente deben tributar aquellos modos extintivos que puedan denunciar la existencia de un acto jurídico, de un acuerdo de voluntades, aunque sea verbal, siempre que rebase la cifra de 25.000 pesetas. Téngase en cuenta que los actos extintivos voluntarios, como la novación el mutuo disenso, por ejemplo, en cuanto se refieran a objetos valüables entran dentro de la regulación establecida en el artículo 113 del Texto Refundido, - conforme al cual todo documento que comprenda acto o contrato referente a cantidad, cosa o derecho valüables, ha de presentarse en la Oficina liquidadora, esté o no sujeto al impuesto o exceptuado del mismo.

Según lo que antecede, habrá que distinguir entre la compensación legal y la convencional. La primera, por producir sus efectos automáticamente sin influencia de la voluntad de los acreedores y deudores recíprocos, constituirá un acto no sujeto al impuesto. La convencional, como basada en el acuerdo de voluntades de las partes que la hacen posible pese al defecto de alguno de los presupuestos legales, constituye normalmente un acto jurídico encajable en el área del impuesto.

Esto en principio. Aunque, en definitiva, tampoco la compensación convencional constituirá ordinariamente un acto - sujeto al impuesto. Y ello porque la compensación afecta a las deudas de dinero y también a las de dar cosas fungibles. Cuando se trate de deudas de dinero, que son las que ofrecen las muestras más corrientes de compensación, la eficacia de esa causa - extintiva constituirá normalmente un acto exento del impuesto. Ello es así en virtud de la exención del número 6º del artículo 65 del Texto Refundido, que considera exentas las entregas de - cantidad de dinero de curso legal, que se verifiquen en pago de créditos, de indemnizaciones de deudas o que constituyan precio de adquisición de bienes o pago de servicios personales. De don de resulta excluido lo más debe quedar excluido lo menos. Lo -- más es la entrega del dinero que da lugar a la transmisión patrimonial característica del impuesto de este nombre. Lo menos, es el derecho a la entrega, es decir, el crédito correlativo a la obligación de entregar. Y lo mínimo es la extinción, la desaparición de la obligación de entrega, por una causa legal o convencional, cual es la compensación. Si no tributa lo más que es la entrega, tampoco debe tributar lo menos que es la obligación de entregar y la amortización de esa obligación de dar.

---ooo0ooo---

## LA CONDICION RESOLUTORIA

Castán la engloba entre los modos extintivos de las obligaciones derivadas de un acuerdo liberatorio, simultáneo al nacimiento de la obligación.

Se trata de uno de los pocos casos de extinción perfectamente regulado en el Texto Refundido. En efecto, se trata de esta materia en el apartado segundo del artículo 7º de este texto legal, según el cual, "si la condición fuere resolutoria, también se exigirá el impuesto, desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución, según las reglas del artículo 17. Esta remisión al artículo 17 nos demuestra que la devolución no se producirá en todo caso, sino sólo con las limitaciones resultantes del régimen establecido por este precepto.

El artículo 17 permite la devolución de lo que el contribuyente satisfizo por cuotas del tesoro, siempre que el acto o contrato resuelto no le hubiere producido efectos lucrativos. Entendiéndose que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deban efectuar las recíprocas devoluciones de la cosa con sus frutos y del precio con sus intereses.

Si el acto hubiere producido efecto lucrativo se rectifica la liquidación inicialmente practicada, tomando al efecto por base el valor del usufructo temporal, atendiendo al tiempo que el acto haya subsistido o al importe de la parte del precio

percibido, cuando por la naturaleza del contrato no sea posible estimar la existencia de un usufructo, devolviéndose al contribuyente la diferencia que resulte a su favor entre esta liquidación y la primitiva.

Estas reglas, y también las sustantivas del artículo - 1.295 del Código Civil, se basan en la naturaleza onerosa del contrato, cuya onerosidad podríamos decir que, valga la licencia, - imprime carácter. Es decir que, un contrato oneroso lo es en el - momento de su constitución, en el de su vida y en el de su extinción. Por eso, para mantener a ultranza la reciprocidad del vínculo es por lo que se comprime a los contratantes el restituir el - equilibrio existente en el momento de constituirse el contrato, - habida cuenta también de los efectos que ha producido mientras el mismo estuvo vigente. La restitución de la cosa y del precio está pensada en consideración al momento inicial del negocio jurídico. La de los frutos e intereses se basa en la necesidad de que la reposición de las cosas, hasta el punto de que pueda considerarse - que el contrato no ha existido, se extienda también a los efectos producidos durante la vida del negocio jurídico.

Para el caso de que el contrato hubiere producido efecto lucrativo, el reglamento considera que debe liquidarse como un usufructo temporal. Es lógico que así se considere. Porque el comprador que obtiene una finca y la detenta un cierto número de años hasta que se produce el evento previsto en la condición, se ha -- producido como un verdadero usufructuario, ya que ha podido usar y disfrutar de la finca en cuanto facultades inherentes a su amenazado derecho de propiedad.

## EL TERMINO RESOLUTORIO

Se trata de un caso de extinción de las obligaciones no previsto en la legislación fiscal. El artículo 9 del Texto Refundido sólo se refiere al término suspensivo, no al resolutorio, por cuanto habla de las adquisiciones de bienes cuya -- efectividad se halle suspendida de derecho por la concurrencia de un término, afirmando que la adquisición se entenderá realizada el día en que la limitación desaparezca. Pero no es este el caso del plazo resolutorio, en el cual inicialmente la adquisición se ha producido de una forma total, si bien está amenazada de desaparición el día en que se cumpla el término resolutorio.

Desde un punto de vista sustantivo, los efectos del término resolutorio son los mismos que los de la condición resolutoria. Es decir, que una adquisición perfecta y plenamente realizada está amenazada de desaparición; desaparición que se tiene que producir necesariamente en el caso del plazo resolutorio y que puede llegar a producirse en el de la condición resolutoria. En el supuesto del plazo resolutorio se sabe, en el momento mismo de nacer el derecho, que éste ha de tener una duración tasada. Ante este hecho creemos que lo justo es mantener una de estas dos soluciones:

a) O bien liquidar la transmisión temporal por un tipo más benigno que el de las enajenaciones perpetuas, para lo cual se cuenta con ejemplos en el propio Texto Refundido, pues con respecto a las concesiones administrativas, se establecen --

tipos diferentes según que tengan carácter perpetuo o temporal. Teniendo en cuenta que transmisión temporal es cualquier enajenación definitiva amenazada de un plazo resolutorio.

. b) Teniendo en cuenta que hay muchas enajenaciones -- que no se benefician de este régimen privilegiado, por cuanto, el mismo tipo existe para las adquisiciones perpetuas y para -- las temporales, parece lógico sostener que, en los casos de ena-- jenaciones con término resolutorio, puede aplicarse, dada la -- similitud de las situaciones, la regla aplicable a los actos -- afectados por una condición resolutoria, que acabamos de ver.

---0000e000---

## EL MUTUO DISENSO

Tratándose de esta causa de extinción de las obligaciones, considerada por Castán como un modo voluntario derivado de un acuerdo liberatorio posterior al nacimiento de la obligación, pueden plantearse dos problemas fiscales: uno de ellos referente a si procede la devolución del impuesto satisfecho por el contrato original, y otro que hace referencia a la posible consideración como acto sujeto del mutuo disenso.

El primer problema deriva de la forma de estar redactado el artículo 54 del Texto Refundido que, con referencia a la contratación típica, sujeta los actos constitutivos. Para los cuales existe un plazo de presentación voluntaria de un mes. Parece claro que debe rechazarse el derecho a la devolución porque el acuerdo de las partes patentizador del mutuo disenso, frente a la Hacienda, que es un tercero no debe tener virtualidad. En definitiva, aun considerando el problema desde un punto de vista civil, se tratará para el fisco, de una res inter alios acta. -- Que, por tanto, ni le puede favorecer ni perjudicar.

En este sentido se manifiesta el apartado quinto del artículo 17 del Texto Refundido, según el cual, si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de los contratantes no procederá la devolución del impuesto satisfecho. Si así no se estableciese, con carácter de generalidad, estaría la Hacienda expuesta a las posibles veleidades de los contratantes, que, con sus arrepentimientos negociables, producirían molestias y trabajos a los organismos públicos.

Por lo que respecta al segundo de los problemas apuntados, parece que militan razones de análoga fuerza para declarar el mutuo disenso como acto exento o como acto sujeto.

En pro de la exención puede invocarse dos razones: -- una de carácter general y otra de carácter especial. La argumentación de carácter general se cifra a base de considerar la naturaleza del impuesto de transmisiones patrimoniales. Por definición este tributo debe sujetar los actos transmisivos de riqueza, no los que abortan cualquier posibilidad de circulación de riqueza. La razón de carácter especial se ciñe a determinado sector de negocios jurídicos. En efecto, el artículo 54 del Texto Refundido no considera acto sujeto la extinción con referencia a los contratos de arrendamiento y a los de pensión. Por lo que, cuando se produzca la extinción de un arrendamiento o una pensión por mutuo disenso de los contratantes, podría considerarse el acto como no sujeto, de igual forma que ocurriría en el caso de que la extinción de estos contratos fuese producida por otras causas jurídicas.

Para declarar el mutuo acuerdo extintivo como acto sujeto al impuesto basta con tomar en consideración la naturaleza jurídica consensual del acto en cuestión. Se tratará de un acto jurídico referente a cantidad o cosa valuable, circunstancia -- que le hace de presentación obligada en las Oficinas liquidadoras, por su doble caracterización de acto voluntario y de matiz crematístico. En este sentido el apartado quinto del artículo 17 del Texto Refundido establece que si el contrato queda sin -



efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. La generalidad de esta norma parece invalidar el argumento que antes ofrecíamos, extraído de la consideración del artículo 54 del Texto Refundido. En efecto, propugnabamos la exención para aquellos contratos como los arrendamientos y pensiones, en cuyo ámbito tributario no se incluye la sujeción de los actos extintivos. Pero parece desvirtuar este enfoque la generalidad con que está redactado el apartado quinto del artículo 17, que se refiere, sin establecer diferenciaciones y con espíritu amplio, a todo tipo de contrato.

---ooo0ooo---

## LA MUERTE DE LOS CONTRATANTES

Constituye, en la clasificación de Castán, un modo - involuntario de extinción de las obligaciones por razón del sujeto y sólo afecta a las obligaciones personalísimas (contrato de trabajo, aparcería, algunos tipos de sociedad, mandato...)

Nos hallamos en presencia de una causa extintiva que escapa a la posible tributación. Téngase en cuenta lo dispuesto en el artículo 2º del Texto Refundido, según el cual el impuesto sobre las sucesiones gravará las adquisiciones patrimoniales mortis causa. De esta misma dicción se deriva la franquicia tributaria para el caso que examinamos. Porque los derechos personalísimos son intransmisibles, no pudiendo servir de base para la sucesión hereditaria. Una obligación personalísima muere al morir el obligado a prestarla. De donde resulta que también aquí nos hallamos en presencia de contratos de ejecución sucesiva en la mayoría de los casos, puesto que se prevé la prestación de la actividad del obligado durante un período duradero de tiempo, cuya continuidad viene a destrozar la muerte del deudor. Ha fallado la *conditio juris* de la vida del sujeto pasivo, que va inherente a la naturaleza de estos contratos. No debe pagarse impuesto porque nada se adquiere. Cosa distinta sería si pudiera heredarse el derecho al trabajo, el derecho de aparcero..., en cuyo caso, en cuanto fuese susceptible de valoración económica, debería satisfacerse el impuesto correspondiente a la transmisión -- sucesoria.

Claro está que la solución es distinta cuando se trata del contrato de sociedad, por el carácter híbrido que antes -

denunciabamos, indicando que además de un contrato se produce el nacimiento de una personalidad jurídica. El Código civil (artículo 1.700) establece que se extingue la sociedad por la muerte natural de cualquiera de los socios, por considerar que la sociedad se crea en atención a las cualidades personales de los socios y que, por consiguiente, faltando la cooperación personal de uno de ellos no puede subsistir la sociedad. En el mismo sentido, el artículo 222 del Código de Comercio estima causa de disolución de las sociedades la muerte de alguno de los socios colectivos.

El problema radica en que la sociedad, como persona jurídica que es, goza de un patrimonio propio, lo que trae como consecuencia que, al disolverse la misma, el patrimonio se divida entre los socios. Surge, pues, la obligación de pagar, no derivada de la extinción de la obligación, sino de la adquisición del derecho a una parte del activo social. Tratándose de un supuesto perfectamente previsto en nuestro sistema positivo. Tanto si es el mismo socio aportante el que obtiene su parte en el haber social, como si es un heredero del mismo. En el primer caso surge el acto liquidable previsto en el apartado 14 del artículo 19 del R.I.D.R. a que nos referíamos anteriormente al considerar el derecho de separación del socio. En el segundo caso surge la obligación de tributar por el impuesto general sobre las sucesiones en la forma prevista por el artículo 2º del Texto Refundido, conforme al cual el impuesto se exigirá por las adquisiciones hereditarias de bienes y derechos, acciones y obligaciones que hayan nacido en territorio nacional, puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo. Claro está que en el caso de separación

del socio el precepto más genuinamente aplicable es el del apartado séptimo, del artículo 19 del Reglamento del impuesto de Derechos reales, y que en el caso de disolución por muerte pudiera defenderse la existencia de una doble liquidación: por disolución de la sociedad y por transmisión hereditaria del derecho a una cuota en el haber social.

En definitiva lo que ocurre es que la disolución de la sociedad no es un simple supuesto de extinción de una obligación sino que va ligada al nacimiento de un correlativo derecho a participar en una cuota del haber social.

---ooo0ooo---

## EL DISENTIMIENTO UNILATERAL

Es una causa de extinción de las obligaciones que sólo se da en algunos contratos de los denominados intuitu personae, entre ellos el de sociedad, el de mandato, algunos arrendamientos de servicios personales. El disentimiento unilateral representa una excepción al llamado principio de la irrevocabilidad de los contratos y presupone normalmente que se trata de relaciones jurídicas de ejecución sucesiva, en las que la prestación que constituye su objeto se dilata en un largo lapso de tiempo. No se trata de contratos con prestación única, porque en ellos la obligación se extinguiría por el pago o cumplimiento de la única prestación.

En la ejemplarización antes propuesta de contratos, el tratamiento fiscal ha de ser diferente, según que enfoquemos el contrato de sociedad o los de mandato y trabajo.

El disentimiento unilateral, tratándose del contrato de sociedad, constituye el derecho de separación del socio; Derecho que es enfocado con distinta extensión en los diferentes textos de Derecho positivo. La ley de Sociedades anónimas lo regula en tres casos aislados. El primero de ellos se produce en el supuesto previsto en el artículo 32 de dicha ley, en el que se estudia, con relación a las aportaciones no dinerarias, el problema derivado del hecho de que el valor de los bienes aportados sea inferior a la cifra inicialmente asignada a las aportaciones aportadas, en cuyo caso se concede a los socios aportantes la opción para separarse de la sociedad si así lo desean.

El fundamento de este derecho de separación --

reside en la naturaleza contractual de la aportación (Garrigues). Porque se estima que la valoración convenida con el aportante es la base sobre la cual descansa su consentimiento. Si esa valoración resulta más tarde modificada a consecuencia de la revisión, el consentimiento del aportante queda sin base y al caducar este consentimiento es justo que quien lo dió puede liberarse, si --- quiere, del vínculo social. Este derecho de separación se aproxima a una resolución del pacto de aportación con restitución recíproca de las cosas que por consecuencia de este pacto se entregaron: al aportante se le devolverá su aportación in natura, y a la sociedad restituirán los títulos provisionales de acción recibidos. La sociedad deberá proceder a la reducción de su capital en la medida correspondiente (Garrigues).

El artículo 85 de la ley consagra otro supuesto de derecho de separación: el que corresponde al socio que no esté conforme con determinadas modificaciones de los estatutos. Según Garrigues, la ratio legis de este derecho viene a constituir una remota reminiscencia de la concepción contractualista de la sociedad anónima. El socio que ingreso en una sociedad que explotaba un determinado negocio, parece que condicionó su permanencia en la sociedad a la permanencia del objeto social y que no debe quedar sometido a las decisiones de una mayoría que decida cambiar radicalmente la naturaleza de las actividades sociales. Se armoniza así el derecho individual del socio con el de la mayoría para modificar los estatutos.

La declaración de separación es una declaración unilateral de índole recepticia que no necesita aceptación por parte de la sociedad, sino que surte efecto desde el momento en que llega a conocimiento de esta última. En el régimen del artículo 85 de la ley, el accionista que se separe ha de obtener el reembolso de las acciones propias, y, en contrapartida, la sociedad tendrá que reducir el capital.

El artículo 135 de la ley comprende el tercero de los casos de derecho de separación en la sociedad anónima, referente al acuerdo de transformación de la sociedad, en cuyo caso los accionistas disidentes podrán separarse de la sociedad, recibiendo la parte que les corresponda en el patrimonio social. Esta separación implica la disolución parcial de la sociedad, es decir, la disolución del vínculo jurídico de sociedad respecto del socio o socios que se separen (Garrigues). Por tanto, la separación de los accionistas implicará normalmente una reducción del capital social en la medida que represente el importe de las acciones reembolsadas a los mismos.

También el Código civil reconoce el disentimiento unilateral en el campo del contrato de sociedad. En este sentido el artículo 1.700 determina que la sociedad se disuelve por voluntad de cualquiera de los socios. Por su parte, el Código de Comercio, en su artículo 224, admite la disolución por voluntad de algún socio en el supuesto de las compañías colectivas o comanditarias por tiempo indefinido.

Para comprender la vertencia del disentimiento unilateral en el contrato de sociedad y, sobre todo, para explicarse la tributación exigida por la ley en este caso, debe tenerse presente que la sociedad es un contrato sui generis y, además, la persona jurídica resultante de ese contrato. El contrato se agota en el cruce del consentimiento de los contratantes. Pero la esencia corporativa perdura a lo largo de la vida que la sociedad, como persona. Porque la sociedad, como persona jurídica, es distinta de los socios que la constituyen, y su patrimonio también se distingue del de los socios. Por esta razón es por la que se satisface el tributo cuando se constituye o cuando se disuelve una sociedad. Porque se estima que hay una transmisión patrimonial del acervo de los socios al de la sociedad, en el primer caso, y del patrimonio de la sociedad al privativo de los socios, en el caso de disolución. Es por esta causa por la que el disentimiento unilateral aparece gravado en el artículo 19 del R.I.D.R. En efecto, en el apartado 14 se determina que tributará como disolución de sociedad todo acto que dé lugar a la devolución o entrega de bienes o cantidades a los socios.

La solución fiscal ha de ser diferente si contemplamos los contratos de mandato y de arrendamiento de servicios. El contrato de mandato no está sujeto ni en su constitución ni en su extinción, porque con él no se produce ninguna transmisión patrimonial. El contrato de arrendamiento de servicio personal sólo está sujeto cuando origina una prestación única, pero no cuando la realización del trabajo contratado ha de prolongarse en el tiempo (por excepción expresa de la ley), que es el caso en el que el disentimiento unilateral puede tener virtualidad. Así --



las cosas, hay que sostener la no sujeción al impuesto del disentimiento unilateral en los contratos laborales. Por dos razones. La primera, de índole doctrinal, basada en la circunstancia de -- que con el desistimiento o denuncia del contrato ningún traspaso de riqueza se produce, lo que determina la falta del necesario -- hecho imponible, en un contrato que se denomina de transmisión -- patrimonial. La segunda porque la extinción de arrendamientos es un acto, según se desprende de lo dispuesto en el apartado sexto del artículo 54 del Texto Refundido.

---ooo0ooo---

## LAS PROMESAS Y OPCIONES DE CONTRATOS SUJETOS

### AL IMPUESTO

Se refieren a las mismas dos interesantes preceptos del T.R. En primer lugar, el número 7.º del artículo 70, según el cual, "en las promesas y opciones de contratos sujetos al impuesto servirá de base imponible el precio especial convenido y, a falta de éste o si fuera menor, el 5 por 100 de la base aplicable a dichos contratos".

Por su parte, el artículo 85 legisla de la siguiente manera: "Las promesas y opciones de contratos sujetos al impuesto serán equiparadas a éstos a efectos de la tarifa aplicable, sin perjuicio de las especiales reglas que determinen su base liquidable."

La impresión que produce la lectura de ambos artículos es la de su parca juridicidad. Sólo se han preocupado de determinar claramente el tipo y la base, pero dejan en el aire una serie de problemas como el relativo a la persona -- obligada al pago, el referente a una discriminación suficiente entre figuras sujetas y posibles opciones exentas, el engarce bastanteador con el artículo 88 en virtud del estableci-- miento de la nueva tipicidad gravable representada por la -- constitución de créditos.

Así como la compraventa es el contrato paradigmá-- tico, del mismo modo las promesas de venta y las opciones

de compra pueden estimarse modélicas en la parcela precontractual de lo promisorio. Por ello en este estudio vamos a tratar de vislumbrar los aspectos huérfanos de estas interesantes figuras de contratos preparatorios.

¿Quién es el obligado al pago del tributo en el caso de promesa bilateral aceptada a la que se refiere el artículo 1.451 del Código civil?.

Este precepto distingue según que la venta prometida se hubiese o no efectuado.

En el primer caso se advierte con toda claridad - que el obligado al pago lo es el que se compromete a comprar, ya que el primer inciso del artículo equipara en sus efectos el compromiso sinalagmático a la compraventa efectiva y en ésta el obligado a satisfacer la cuota es el comprador, como adquirente que es de los biens. El artículo 67 del T.R. se fija en el que adquiere los bienes o derecho.

Aunque a primera vista pudiera parecer otra cosa, la solución será la misma en el supuesto de incumplimiento a que se refiere el apartado 2.º del artículo 1.451.

Por la promesa un contratante se vincula a comprar y el otro a vender. Pudiera pensarse: dado este mecanismo - jurídico, como todavía nadie adquiere un bien efectivo, a ninguno de los contrayentes deberá gravarse.

Si este fuera el criterio de los liquidadores, cualquier compraventa no documentada públicamente dejaría de satisfacer el tributo.

Sería así porque cualquier compraventa oral o constatada por documento privado constituye solamente el título para adquirir el dominio, que deberá completarse con la entrega de la cosa para generar el dominio en el comprador.

En virtud de un contrato verbal o consignado en escrito privado, el que compra adquiere no la cosa vendida, sino un derecho de crédito frente al vendedor para que éste le entregue la cosa, momento en el que aparecerá plenamente configurado el derecho real.

Entonces se produce en doble juego: el comprador se muestra como titular de un derecho personal para exigir la entrega de lo transmitido y el enajenante, en tanto no la realice, se presenta como dueño.

Por su parte, el comprador se halla en idéntica situación, conserva materialmente el dominio del dinero que se ha obligado a entregar, pero el vendedor adquiere un derecho de crédito sobre el precio o dinero, cuya propiedad corresponde al comprador.

El fenómeno guarda alguna semejanza con la constitución de derechos reales limitados. El usufructo, por ejemplo,

desmembra el dominio en varias de sus facultades: de usar, de disfrutar, de abusar y poseer. Cuando se enajena el dominio, el comprador adquiere frente al dueño un derecho de crédito; ambos derechos, el real y el personal, vierten su contenido jurídico sobre el mismo objeto.

El derecho de obligación actúa como si limitase -- el dominio del transmitente, puesto que indudablemente coarta las facultades de libre disposición del dueño. De hecho el - vendedor, puesto que continúa siendo dueño de la cosa, puede enajenar a otra tercera persona, provocando un supuesto de doble venta. Ahora bien, lo haría violando una obligación, - colocándose fuera del derecho. Si quisiera mantenerse dentro del orden jurídico que el mismo contribuyó a conformar, no - podría realizar la segunda enajenación, puesto que su facultad dispositiva se hallaba autolimitada. Es decir, que de se guir muy literalmente la letra del artículo 67 del T.R., en el caso de una compraventa constada en documento privado, el liquidador no podrá exigir la cuota, ya que el comprador has ta que no se realice la entrega del bien transmitido no "adquiere los bienes o derechos gravados".

Por ello sería mucho más lógico que el legislador civil hubiese adoptado en materia de compraventa el sistema de la transmisión "sólo consensu", sin aferrarse a la arcaica conjugación del título y modo.

Pudiera oponerse un reparo legal a nuestra argumentación. Bastaría - aparentemente - con fijarse en el precepto del artículo 88 del T.R. En él se incluye en el grupo de los actos sujetos "la transmisión de créditos, derechos o acciones mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación". Y el derecho a exigir la entrega de la cosa vendida constituye un crédito mediante cuyo ejercicio ha de obtenerse un bien determinado de posible estimación.

Pero obsérvese que el artículo 88 ciñe su fórmula a la "transmisión de créditos". Por ello escaparía al impuesto la compraventa no traída de un bien, constatado en documento privado. (1)

---

(1) Nos ceñimos a esta compraventa formal, ya que las compras verbales están exentas del impuesto en su mayor parte. En esta materia puede decirse que el impuesto grava el documento, con lo cual la pretendida diferenciación formal entre este tributo y el de actos jurídicos documentados desaparece.

**TRANSMISIONES DE TERRENO**  
**(Artº 15 del Texto Refundido)**

Según el artículo 65 del Texto Refundido de 6 de abril de 1.967, en su número 31, están exentas las transmisiones de terreno, verificadas de conformidad con la Ley de 12 de mayo de 1956 para su incorporación al patrimonio municipal del suelo, para superficies viales, para parques y jardines públicos y para la construcción de iglesias o capillas destinadas al culto, edificios destinados a servicios públicos del Estado, provincia o Municipio o instalaciones de uso público de carácter deportivo... y las cesiones obligatorias que, en cumplimiento de disposición legal, se efectúen para fines de carácter social.

El precepto, enfocado desde un punto de vista de exigente calificación jurídico-tributaria, no es correcto en su formulación ni siquiera desde sus primeras palabras.

Las transmisiones de terreno no son actos exentos, sino que constituyen supuestos de no sujeción. Se trata de actos no sujetos. En realidad, la objeción que proponemos se deriva de la -- misma impropia denominación del impuesto. Este obedece a la rúbrica de "impuesto general sobre transmisiones patrimoniales". Y, -- sin embargo, analizando los distintos artículos de que se compone esta normativa fiscal, nos encontramos con que ninguna figura sujeta a tributo lo es en cuanto tal transmisión.

Los actos de disposición, alienativos o de enajenación son instituciones jurídicas de doble perfil, que tienen anverso -- y reverso. Si los contemplamos desde el punto de vista del que -- vende o enajena se denominan con el nombre de transmisión. Y si,

por el contrario, las observamos desde el ángulo del que compra o adquiere se donominan adquisiciones. Algo parecido a lo que ocurre con el contrato de compra-venta, que se denomina compra desde el lado del adquirente y venta desde el punto de vista del que enajena. Ello es debido al carácter recíproco de estos contratos, en los cuales intervienen dos voluntades contrapuestas, cuya confluencia de intereses inversos se armoniza en la fase final del "iter" negocial para concluir un contrato que a ambos interesa.

El legislador pudo, en la opción inicial, cuando redactó el texto del impuesto, haber escogido entre el transmitente y el adquirente, y haber hecho recaer indiferentemente, sobre cualquiera de ellos, la presión fiscal para configurar la noción del contribuyente. Tradicionalmente se prefirió al adquirente, por estimar que el que realiza un desembolso pecuniario se encuentra en una situación óptima y de euforia económica y, por tanto, debe padecer el tributo. Pero esto no deja de ser una falacia argumental desmentida reiteradamente en la realidad. Entre la gran empresa constructora que vende pisos a familias modestas y los adquirentes de tales inmuebles no puede caber la menor duda de que quien se encuentra en la mejor disposición económica para hacer frente a la imposición es precisamente el trasferente.

Esta consideración debiera ser tenida en cuenta, en alguna futura reforma del impuesto, para que el gasto que representa el tributo fuera soportado en determinadas ocasiones, por el transmitente, en vez de presionar en las depauperadas economías de algunos adquirentes. Bastaría para ello con que los preceptos oficiales así lo estableciesen.



Pero lo cierto es que en la realidad actual quien soporta el tributo es el adquirente, a tenor de lo establecido en el artículo 77 del Texto refundido, según el cual "estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario, en las transmisiones de bienes y derechos, el que los adquiera".

Como por otra parte, el artículo 79 del mismo cuerpo legal establece que "a una sola convención no puede exigirse más que el pago de un solo derecho", esto, trasplantado a la situación fiscal que analizamos, significa que en las transmisiones, al tener que satisfacer el impuesto el adquirente, nunca deberá soportarlo el transmitente, por enérgica exclusión legal.

Alguna excepción (en realidad sólo una) existe dentro del panorama tributario del impuesto que nos preocupa. Es la del número 3º del párrafo 1) del artículo 59 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, a tenor del cual "en las ventas al Estado o a las Corporaciones locales de materiales u otras cosas muebles aun cuando concorra la existencia de un arrendamiento de servicios vendrá obligado al pago el vendedor o el contratista".

El desplazamiento del sujeto pasivo del gravamen —exclusivamente tratándose del negocio jurídico de la compra-venta de materiales u otras cosas muebles— fue generosamente ampliado en la reforma del Reglamento de 15 de enero de 1.959, que incorporó al artículo 59 un nuevo segundo párrafo, a tenor del cual "en toda convención en que sea parte persona o entidad, que disfrute como tal de exención o bonificación..., la obligación del pago del impuesto recaerá sobre la otra parte contratante, en los mismos supuestos en que corresponda a quien contrata con el Estado".

De lo dicho anteriormente resulta que, salvo en el caso mencionado de las compra-ventas de bienes muebles, en todos los supuestos restantes debe ser el adquirente quien asume la obligación tributaria. De ahí el que indicáramos anteriormente que el - Texto refundido debía mencionar como actos sujetos las adquisiciones, en lugar de las transmisiones, por cuanto éstas no soportan el tributo, no encajan en los supuestos de hecho que delimitan la naturaleza del acto imponible y, por tanto, constituyen actos no sujetos. No son propias exenciones, porque el acto exento es el - que coparticipa de la misma savia jurídica que el sujeto, y, sin embargo, se le libera de la acción impositiva por motivos de va-  
ria índole, que ha considerado suficientes el legislador para exo-  
nerar del gravamen.

La exención a que se refiere el número 31 del artículo 65 cubre las transmisiones de terrenos verificadas "para su incorporación al patrimonio municipal del suelo".

Parece transparentarse aquí una exención de tipo subjetivo, que podría subsumirse en el apartado letra q) del número 1º del párrafo 1) del artículo 65, que declara exentas las transmisiones patrimoniales "inter vivos", en las que la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre los Ayuntamientos y otras entidades locales, aun en el supuesto de que para la realización de un servicio de competencia local la entidad los hubiere dotado de - personalidad jurídica propia.

Al parecer la exención está basada en un defectuoso en-  
foque de la técnica específica de este tributo. Piénsese que el -  
aludido número 31 se refiere a las transmisiones de terrenos para

su incorporación al patrimonio municipal del suelo, y bajo esta - frase parece alentar la idea de que quien debiera satisfacer el - impuesto es el transmitente, cosa que ocurriría si lo transmitido fuesen bienes muebles, pero que no acontece en las enajenaciones de inmuebles.

Si al formular este número 31 del artículo 65, el legislador hubiera tenido presente que el obligado al pago es el adquirente, no hubiera sido necesario incluir dicho número en el mentado artículo, por cuanto este precepto anteriormente ha proclamado una exención generosa en favor de los Ayuntamientos. Es la del número 1º, a que antes nos hemos referido, en el que se hace énfasi en el concepto fiscal de "obligación de satisfacer el impuesto".

Pero¿cuando recae sobre las entidades locales la obligación de satisfacer el impuesto en las transmisiones patrimoniales "inter vivos"? Siempre que se encuentren en alguna de las situaciones previstas en el artículo 67 del Texto refundido, y concretamente tratándose de directas transmisiones de bienes y derechos de toda clase, cuando sean adquirentes. Adquirente es cuando por compra o por otro cualquier título asume la titularidad de unos - terrenos para incluirlos en su patrimonio municipal.

"Para su incorporación al ...". Es fundamental acreditar el destino para el que se adquieren los terrenos, pues de que se demuestre o no esa dedicación dependerá que pueda prosperar o fracasar la exención pretendida. Por ello será preciso que en el mismo documento en el que se recoja la transmisión figure como una -- cláusula insoslayable la referencia al destino del patrimonio que se adquiere. Algo parecido a lo que ocurre tratándose de la exen-

ción de los contratos otorgados con la finalidad de construir "viviendas de protección oficial". A estos contratos se refiere el número 28 del artículo 65, en el cual se contiene un segundo párrafo, que dice: "para el reconocimiento de esta exención bastará -- que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial".

Se eximen, pues, las transmisiones de terrenos para su incorporación al patrimonio municipal del suelo. Es la propia Ley de 12 de mayo de 1.956 la que nos indica cómo se constituye dicho patrimonio municipal.

El concepto requiere, para la perfecta fijación de sus límites definidores, acudir a las nociones preelaboradas por otras ramas del Derecho. Es el Derecho Civil general el que nos define lo que hay que entender por patrimonio, considerando que lo integran el conjunto de bienes, derechos y obligaciones de una determinada persona. Y es la legislación específica de régimen local -- la que establece la gran clasificación bimembre de los bienes municipales en bienes de dominio público y bienes patrimoniales. Los bienes patrimoniales o de propios pertenecen a la entidad local correspondiente, y sus incidencias jurídicas se reglamentan por las normas del Código Civil.

Los bienes de dominio público, en sus varios grupos de bienes de uso o de servicio público, se reglamentan por disposiciones administrativas, contenidas en parte en la propia legislación de régimen local. A este otro grupo de bienes se refiere el número 31 del artículo 65 cuando alude a las transmisiones de terrenos para superficies viales, para parques y jardines públicos, a los edificios destinados a servicios públicos, a las instalaciones de uso público de carácter deportivo.

Esta exención, proclamada tan pluralmente en el número 31, resulta reiterativa e innecesaria desde el momento en que el apartado letra q) del número 1º del artículo 65 del Texto refundido ha reconocido una exención omnicomprendensiva para todo tipo de transmisiones patrimoniales "inter vivos", en las que la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre los Ayuntamientos, entidades locales menores, agrupaciones y mancomunidades. Porque una transmisión de terrenos para su incorporación al patrimonio municipal del suelo indudablemente provoca la obligación de pago por parte de la entidad local, ya que, según el artículo 67, apartado a), del mismo Texto refundido, estará obligado al pago del impuesto, a título de contribuyente, en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiera. Por tanto, si los Municipios los adquirentes de las sierras que han de incorporarse al patrimonio municipal del suelo, indudablemente sobre ellos ha de recaer la obligación de satisfacer el impuesto, cuya obligación fiscal es enervada por el mencionado apartado q) del número 1 del artículo 65.

Es impropio que el número 31 del artículo 65 nos hable de las transmisiones de terrenos para su incorporación al patrimonio municipal. Porque quien podrá determinar esta especial adscripción de los bienes inmuebles será no el transmitente de los mismos, sino el Ayuntamiento adquirente. Claro que esta forma de expresarse depende de un defectuoso enfoque de todo el texto legal. Si, como hemos visto, el obligado al pago del impuesto es siempre el adquirente, lo lógico es que el impuesto se denominase de adquisiciones y no de transmisiones.

Creemos que esta exención ha de tener los mismos condicionamientos y la misma provisionalidad que se refleja en los números 28 y 29 del artículo 65 de dicho texto legal.

"Al patrimonio municipal del suelo". El precepto alude a las adquisiciones de tierras que se incluyen en el acervo de la entidad local y que documentalmente se reflejan en el inventario de los bienes municipales.

La locución "patrimonio municipal" es suficientemente expresiva de la catalogación de los terrenos adquiridos. A este respecto conviene recordar el artículo 183 de la Ley de Régimen Local, según la cual los bienes municipales se clasifican en bienes de dominio público y bienes patrimoniales. Los bienes de dominio público son de uso o servicio público; los patrimoniales son de propios o comunales.

Como según el artículo 187 de la misma Ley los bienes comunales son los de dominio municipal, cuyo aprovechamiento y disfrute pertenecen exclusivamente a los vecinos, y como la naturaleza de los trozos superficiales adquiridos no se adecua a esta situación fruicional en provecho del común de los vecinos, hay que concluir que el patrimonio municipal del suelo hay que encasillarlo dentro de los bienes patrimoniales de propios. Además de este argumento de exclusión, nos confirma en el acierto de nuestra catalogación la propia definición de los bienes de propios, contenida en el artículo 186 de la Ley de Régimen Local, según el cual "son bienes de propios los que siendo propiedad del Municipio no estén destinados al uso público ni a la realización de ningún servicio y puedan constituir fuente de ingresos para el Erario municipal" Y corrobora esta misma clasificación el Regla-

mento de Bienes de las Entidades Locales, en cuyo artículo 7º se consideran como bienes de propios las parcelas y los efectos no utilizables.

Pero el número 31 del artículo 65 del Texto refundido del impuesto no atribuye exclusivamente la exención a los bienes de propios, sino que también otorga el beneficio fiscal a otros bienes de los Ayuntamientos. Así, por ejemplo, se refiere a las transmisiones de terrenos "para superficies viales". Aquí nos encontramos en presencia de unos bienes que, cuando se construya la oportuna vía, serán de uso público, según establece el artículo 184 de la Ley de Régimen Local, que en su ejemplarización se refiere a los caminos, plazas, calles, paseos, aguas, fuentes y obras públicas de servicio general. Dentro del mismo grupo hay que incluir a los parques y jardines públicos a que se refiere dicho número 31.

También comprende el mencionado número 31 bienes de -- servicio público, que, según el artículo 185 de la Ley de Régimen Local, son los que el Municipio destina al cumplimiento de -- fines de interés público, como casas consistoriales, mataderos, mercados, lonjas, escuelas y otros análogos.

Dentro de este grupo habrá que incluir las menciones -- del número 31, referentes a "la construcción de iglesias o capillas, edificios destinados a servicios públicos del Municipio o instalaciones de uso público de carácter deportivo" (aunque en este último supuesto la situación es híbrida entre el uso y el -- servicio público).

También se declaran exentas las cesiones obligatorias que, en cumplimiento de disposición legal, se efectúen para fines de carácter social.

Hay una diferencia jurídica entre las transmisiones de terrenos a que se refiere la parte inicial del precepto y las cesiones obligatorias. Porque las transmisiones son negocios jurídicos libres, en los que el dibujo perfecto de las aspiraciones de los contratantes aparece delimitado por la voluntad de los mismos, debido a la trascendencia que en materia contractual tiene el dogma de la autonomía de la voluntad. En virtud de estos contratos nacen obligaciones entre las partes que tienen perfil convencional.

Por el contrario, las cesiones obligatorias dan pábulo al nacimiento de obligaciones que no nacen del contrato, sino de la Ley; se trata de obligaciones legales, como lo acredita el hecho de que el precepto se refiera a cesiones realizadas en cumplimiento de una disposición legal. Como la norma no distingue - habrá que comprender entre estas cesiones, tanto las que se realicen a título oneroso como las que se verifiquen por causa de liberalidad.



EL IMPUESTO DE TRANSMISIONES NO GRAVA, TRATANDOSE DE  
VENTAS, EL ACTO, SINO EL ACTO DEBIDAMENTE DOCUMENTADO

Porqué el vendedor no trasmite al comprador el derecho a reclamarle la entrega de la cosa (éste es el crédito del que compra), ya que este derecho no obraba anteriormente en su patrimonio. Lo que había era la plena propiedad del objeto. Con la compraventa adquiere el comprador un crédito para que se le entregue la cosa. Si cede este crédito a un tercero, éste tributará según exige el artículo 88. Pero no en la primitiva compraventa; en ésta el crédito nace, se adquiere el derecho personal por parte del comprador. Antes no existía como separado del dominio, como bien negociable del vendedor y, por tanto, éste no podía transmitirlo.

Claro que el artículo 65 ofrece una fórmula más bien amplia.

No sólo habla como obligado al pago <sup>del</sup> que adquiriera los bienes o derechos, sino que también se refiere a aquél, a cuyo favor se reconozcan los bienes o derechos. En principio, pues, se ha orillado el escollo de la dicción legal del artículo 88 que, en materia de créditos y derechos, se limita a gravar su transmisión, en obediencia literal a la rúbrica del tributo: impuesto de transmisión de bienes (entre ellos los créditos).

Sin embargo, la dificultad persiste puesto que en el contrato de compraventa lo único que se produce es la constitución, el nacimiento del crédito para reclamar la entrega a favor del adquirente.

Pero no hay declaración de crédito porque éste ni existió con anterioridad (se declara sobre lo que ya existe, se declara que existe; en cuanto a lo que nace la actividad jurídica adecuada no es de declaración, sino de constitución), ni hubo controversia sobre el mismo que justificase una sentencia declarativa. Lo mismo cabe decir de los otros dos términos del precepto. Se reconoce un derecho porque ya existe. Si todavía no ha nacido, para darle vida se constituye. Y si se adjudica a una persona es porque existiendo ya el derecho se conviene en asignarlo al acervo patrimonial de uno de los llamados a disfrutarlo. Porque el alumbramiento contractual de un crédito da margen para que éste nazca, pero no da lugar a que se adjudique a nadie. Nace, es cierto, a favor de alguien por la necesidad jurídica de que todo derecho pertenezca a un sujeto; la posibilidad de los derechos sin sujeto entra en el campo de lo excepcional.

Según el artículo 67 del Texto refundido, debe satisfacer el impuesto el que adquiera el derecho. La dicción ofrece raras posibilidades de aplicación práctica. Sólo en casos verdaderamente extraños se encuentra justificación a la frase legal. Y uno de ellos resulta del análisis de las situaciones que venimos estudiando. Supongamos que quien vende un mueble, aún no entregado al comprador, fallece. El heredero adquiere éste bien que está gravado (empleando la palabra gravamen en el sentido lato con que lo hacen los hipotecaristas) con la obligación de entrega al adquirente. Con un derecho de crédito trocable en real por el simple concurso de un acto externo.

Aunque el Texto Refundido obliga al pago al que adquiere los bienes las oficinas liquidadoras exigen el tributo siem-

pre al que compra, aunque lo haga en documento privado y no cons<sup>te</sup> efectuada la entrega de la cosa, es decir, aunque no adquiriera los bienes o derechos (exigencia del artículo 67). Siendo esto - así en materia de compraventa, aclarado queda de rechazo quién será el que debe pagar en el supuesto de la promesa de venta.

Porque es difícil encajar la promesa de venta en las exigencias del artículo 67. De los dos contratantes, uno se obliga a comprar y el otro a vender, es decir, uno se obliga a obligarse a entregar la cosa y el otro se obliga —esto es el compromiso, prometer, prometerse a otro, del mismo modo que obligarse es ligarse con otro— a obligarse a pagar el precio correspondierte.

Esto se entiende en una acepción literal de las expresiones promesa de venta y venta, acepción robustecida por el tenor del artículo 1.445 del Código civil y por el anciano concepto del precontrato.

Este "obligarse a obligarse" a que antes aludimos no se percibe en las progresivas doctrinas de DE CASTRO y ROCA, porque para ellos no se produce el juego de dos contratos (el de promesa y el de venta) generadores de dos obligaciones sucesivas, sino que el precontrato de promesa es un contrato básico, en el que se contienen las bases esenciales que después desarrollará la venta.

Si ni en la propia compraventa privada hay transmisión de dominio o derechos, sino negocio jurídico de alcance obligacional, ningún reparo puede ponerse a la sujeción de la promesa

de venta por el hecho de que carezca de sustancia inmediatamente real.

Encarándonos con las exigencias literales del artículo 88, vemos que en la promesa de venta ni hay adquisición o recobro de bienes, ni transmisión, reconocimiento, adjudicación, o declaración de crédito alguno. Lo que se produce es una constitución de crédito porque en virtud de la promesa de venta se obligan inicialmente los contratantes, sin tener en cuenta la existencia de ninguna previa obligación del uno a vender y del otro a comprar.

Por ello creemos debiera incluirse entre las menciones del artículo 67 la alusión, como posible obligado, de aquella persona a cuyo favor se constituye inicialmente un crédito.

Para saber exactamente cuál sea la persona obligada al pago en esta figura jurídica es preciso indagar los diversos supuestos que pueden presentarse:

1) Promesa unilateral de venta no aceptada. No creemos que dicha promesa pueda incluirse en el régimen del artículo 85. En ella no hay el confronte de voluntades que pudiera justificar la exacción del tributo.

No puede hablarse del "contrato celebrado" a que alude el artículo 44 del Reglamento (vigente en aplicación de la disposición transitoria 6ª del Texto refundido).

La persona favorecida por la promesa no ha manifestado una voluntad convergente con ella, y por tanto nada adquiere en definitiva. Obligarle al pago sería igual que someter al tri

buto al destinatario de una donación no aceptada.

2) Promesa unilateral de compra que a su vez puede ser aceptada o no aceptada.

Del Texto refundido se deduce que en la promesa de venta se pagará el impuesto según las reglas establecidas para las transmisiones en general (artículo 85).

Estas reglas —artículo 67— obligan al pago al adquirente en general.

Normalmente al comprador. Regla que no sería aplicable a la promesa unilateral de compra aceptada ya que en ella quien adquiere un derecho —el de exigir la entrega del precio— es el promisorio o futuro posible vendedor, ya que el que promete —posible comprador— no sólo no adquiere nada, sino que queda obligado frente a la persona a quien promete.

3) Promesa unilateral de venta aceptada. Constituye el llamado contrato de opción de compra. A él se refiere expresamente el mismo artículo.

4) Finalmente, está la promesa bilateral de comprar y vender a la que parece referirse el artículo 1.451 del Código civil. Y es la que mejor encaja en las previsiones del artículo 85. Dada su normalidad institucional, tanto civil como fiscal, es lógico sostener que el obligado es el futuro comprador.

## CAPACIDAD PARA SER DONATARIO.

Dispone el artículo 625 del Código civil que "podrán aceptar donaciones todos los que no estén especialmente incapacitados por la Ley para ello".

Partiendo de este precepto, considera Castán como un supuesto de incapacidad absoluta el que resulta del artículo 745 del Código civil, que declara incapaces para suceder a las criaturas abortivas y a las sociedades no permitidas por la Ley.

Pese a la autoridad del ilustre tratadista, no nos parece muy ortodoxo invocar un precepto que establece incapacidades sucesorias en materia de donaciones. La sucesión es una institución compleja que, rebasando los límites de una adquisición singular de bienes, implica una continuación en la personalidad del causante. Por el contrario, la donación sólo significa una transmisión singular de bienes.

Parece lógico, pues, que el Código establezca, aunque sea utilizando la vía negativa que implican las incapacidades, mayores requisitos para suceder que para adquirir por donación, dada la distinta envergadura de las dos situaciones.

Unicamente ahondando en la íntima naturaleza jurídica de ambas y considerado que las dos implican una adquisi

ción de bienes a título lucrativo, podría admitirse la referencia al artículo 745 del Código civil.

Pero la misma construcción gramatical del artículo 625 enerva esta interpretación. El precepto se refiere a los que estén especialmente incapacitados por la ley para aceptar donaciones. Y esa misma especialidad impide aplicar por analogía normas de incapacidad pensadas para otro supuesto. El principio de especialidad pugna con la aplicación analógica.

El Código civil, ya expresamente, establece esas incapacidades especiales para aceptar donaciones. En los artículos 50, 61, 1.329, 626.....

Esto supuesto, y rechazando, por tanto, la aplicación analógica del artículo 745 del Código civil, ¿cabría - no obstante, acudiendo a los principios fundamentales del ordenamiento jurídico español, admitir las dos incapacidades mencionadas?.

Por lo que respecta a las criaturas abortivas, indudablemente - y dada la solución del artículo 29 del Código civil -, hay que considerar que les falta personalidad, puesto que no han llegado a nacer con las condiciones legales, y, al adolecer de aptitud potencial para derechos y obligaciones, no pueden adquirir por donación ni de ninguna otra forma.

¿Es acertada la solución a que llegan tanto el artículo 29 del Código civil como gran parte de textos legales de otras naciones?.

A nuestro entender - contestes a este respecto con un reducidísimo sector doctrinal -, la personalidad debiera ligarse al hecho de la concepción y no al momento de nacer. ¿No basta para la capacidad jurídica la abstracta protección del ordenamiento jurídico a todo ser que tiene una conciencia potencial?.

No se diga que un concebido carece de independencia y de las facultades elementales para consumir actos jurídicos. Igual ocurre con los niños en los primeros años de su vida. Tan dependientes de la sociedad, que si se les abandona se morirían irremisiblemente. Y sólo pueden ser titulares de derechos mediante la intervención de quienes completan su ser jurídico.

La disyuntiva tributaria a que puede dar lugar una donación, pasada por la piedra de toque del artículo codificado, se reduce a la siguiente dualidad:

a) Donatario capacitado para aceptar la donación.- Este es el supuesto normal que se acopla perfectamente a la regulación del texto refundido, en cuyo artículo 63 se establece que las donaciones tributarán por las tarifas del impuesto general sobre las sucesiones, según su cuantía y el grado de parentesco entre el donante y el donatario.

b) Donatario especialmente incapacitado por la ley, En este caso, si la aceptación es legalmente imposible, por estar afecto a una incapacidad el destinatario de la liberalidad

21/11/11



el resultado civil de la conculcación de la norma prohibitiva es la nulidad de la donación. Si la donación es nula, no puede producir el efecto trasmisivo característico de la misma.

Pero, al encarar fiscalmente las situaciones jurídicas, hay que partir de muy diferentes planteamientos. En efecto, según el artículo 7.º del texto refundido del impuesto de transmisiones patrimoniales inter vivos, "el impuesto se exigirá prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a la validez y eficacia del acto o contrato liquidable". Aplicando esta dogmática al supuesto de un posible donatario incapacitado, se llega a la conclusión de que la oficina gestora no puede descender a indagaciones jurídicas sobre la validez o nulidad de la transmisión gratuita, sino que, por el contrario, debe proceder a liquidar ipso facto.

El enfoque fiscal puede parecer discrepante del punto de vista civil. Pero esto sólo corticalmente. Si descendemos a un análisis más profundo, extraídas las calicatas institucionales de la relación jurídica, veremos que en el fondo coinciden ambos ordenamientos y que la preceptiva fiscal indicada responde a un criterio de elemental prudencia. Sabemos ciertamente que son nulos los actos ejecutados contra lo dispuesto en la ley y que los actos nulos no producen ningún efecto. Pero esto, pese a su rotundidad, resulta algo ingenuo. Porque lo cierto es que mucha gente apoya sus detentaciones reiterativas en títulos nulos o viciados. En definitiva, sólo se

destruye eficazmente un acto nulo cuando se ha logrado el refrendo de una sentencia declaratoria de la nulidad subyacente.

En el caso de un donatario incapaz, ciertamente la donación es nula; pero pese a la invalidez contractual, lo cierto es que si nadie impugna la donación, el donatario podrá disfrutar indefinidamente de la viciada transmisión lucrativa. Por ello es lógico que, al traducir la situación creada al marco impositivo, el legislador fiscal exija tributar al que siendo adquirente de una disposición nula disfruta, sin embargo, del incremento patrimonial repudiado por la ley.

La situación creada se reconduce a los álveos legales cuando la nulidad donacional es declarada judicialmente. Entonces se producen los efectos restitutorios determinados por el Código civil.

También el texto refundido concede amnistía tributaria cuando la nulidad es decretada por los tribunales competentes. En tal supuesto desaparece la presión fiscal, lo cual es equitativo, pues nada debe contribuir al Estado quien nada adquiere. El texto legal lo proclama transparentemente en su artículo 17, en los siguientes términos: "Cuando se declare o se reconozca judicial o administrativamente por resolución firme haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuotas del Tesoro de no

haberse hecho efectivo el pago mediante efectos timbrados, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años, a contar desde que la resolución quedó firme.

... ..

El precepto que comentamos comprende a las donaciones inter vivos y a las mortis causa. A nosotros nos parece innecesaria la particularización y creemos que hubiera bastado con referirse a las donaciones en general. Porque si de lo que se trata es de que las adquisiciones lucrativas tributen todas por los mismos porcentajes, esto se consigue remitiendo a todo tipo de donaciones a las tarifas del impuesto sucesorio.

A nuestro modo de ver, la única justificación de la dicción legal radica en la circunstancia de que si bien es -- fácil de entroncar las "donaciones mortis causa" con las adquisiciones por herencia o legado, la similitud se resiste cuando se pretende parangonar las donaciones inter vivos con tales adquisiciones sucesorias, porque éstas se encuadran en el grupo de las mortis causa, y las donaciones entre vivos generan, por el contrario, adquisiciones inter vivos. Por lo que resulta -- necesario aludir expresamente a estas últimas cuando se estaban invocando las adquisiciones por herencia o legado ya que de otro modo pudiera haberse pensado en una exclusión. Así las cosas, no podía ceñirse la fórmula legal únicamente a las do-

naciones inter vivos porque también existía el designio de sujetar a las mortis causa.

Añade el artículo: "Cualquiera que sea la clase de bienes en que consistan...."

Civilmente se distingue entre donaciones de muebles y donaciones de inmuebles a efectos formales, pues en las segundas es requisito ad solemnitatem la transmisión mediante escritura pública. Ahora bien: esta diferenciación es irrelevante a efectos fiscales, como cualquier otra basada en la clasificación objetiva de las cosas (fungibles, no fungibles; específicas, genéricas; consumibles, no consumibles....), y ello es así porque, según el texto refundido, el impuesto se exige según la verdadera naturaleza jurídica del contrato liquidable (art. 7.º T.R.).

A nuestro impuesto le interesa no la naturaleza de las cosas, sino la naturaleza del acto jurídico. Y en este sentido la misma vis transmisiva tiene una donación de inmuebles que un regalo de bienes muebles. Ambos negocios contractuales provocan un idéntico y desinteresado trasplante de riqueza: el desplazamiento del dominio de la cosa desde el donante hasta el donatario.

Antes de terminar el estudio jurídico-fiscal del precepto conviene insistir un poco más en el análisis conjunto de los artículos 7.º y 17 del texto refundido en relación

con los supuestos de nulidad absoluta de un acto jurídico -- motivada por la violación de un precepto legal (artículo 4.º del Código civil).

Para esta clase de nulidad, desde los tiempos romanos existen condenaciones muy rigurosas. Nullum est negotium, nihil actum est, lo que quería decir que el negocio nulo no engendraba ningún efecto jurídico, y esto se producía de una manera automática, sin que hubiera necesidad de probar la nulidad. Dándose este rigorismo principalmente en los casos en que el acto está prohibido por la Ley. Precisamente en estos casos se decía que el acto era nulo de pleno derecho.

Hoy día, como se aquilatan más las nociones jurídicas, se dice que el acto radicalmente nulo está matizado por la carencia absoluta de efectos específicos. Se había dicho por la doctrina, con evidente audacia, que la nulidad absoluta obraba de pleno derecho, es decir sin necesidad de declaración judicial. Sin embargo, viene reconociéndose en los últimos tiempos, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, que los actos nulos son capaces de producir algunos efectos. Pérez González y Alguer afirman que el negocio inexistente es un hecho jurídico que el derecho objetivo toma en cuenta y que, a veces, produce efectos jurídicos, siquiera éstos no sean precisamente los del acto válidamente realizado. Según dichos autores, los efectos del acto nulo son consecuencia -- de los hechos puestos en juego al conluirlo (1). El Tribunal

---

(1) Notas a Ennecerus....., t.I, vol. 2.º p.363

Supremo, en sentencia de 3 de enero de 1.947, reconoce que todo negocio jurídico crea una apariencia de validez, por lo que si una de las partes se ampara en un acto nulo será preciso para quien, tenga interés en atacarlo ejercitar la correspondiente acción judicial con la que se destruya dicha apariencia.

Asimismo, Roca Sastre, reconoce que el acto nulo, aun que no produzca el querido efecto negocial, sin embargo, puede engendrar otros efectos que sean consecuencia de los actos efectuados al concluir el negocio nulo. También afirma que normalmente podrá consistir en un efecto delictual. Sostiene incluso que los efectos más normales de los actos nulos consistirán generalmente en las consiguientes obligaciones de restituir.

Tratándose de la nulidad absoluta se viene admitiendo tradicionalmente que no puede ser objeto de confirmación ni prescripción. Ya el Digesto consagró la máxima de que lo que es nulo desde el principio non potest tractu temporis convallescere. Es decir, que la acción de nulidad, en los casos de inexistencia, puede ejercitarse en culaquier tiempo, sin que pueda verse amenazada de extinción por el transcurso del tiempo.

A nosotros nos parece que, en principio, todo acto nulo va acompañado de una indudable validez, valga la licencia. Sabemos que es sentir del Tribunal Supremo el de que la nulidad, aun absoluta, ha de ser declarada por los tribunales. Mien

tras quien esté legitimado para ello no reclame la nulidad, el acto produce efectos que son un trasunto de los específicos de los negocios en sí. Jugando un poco a la paradoja podríamos decir que todo lo nulo puede surtir efecto. Si se trata de un acto anulable, en el ínterin, mientras nadie lo ataque, desenvuelve a sus efectos como si se tratase de un negocio normal. Y una vez prescrita la acción para pedir la nulidad, consolida los efectos del acto de una forma definitiva. Cabe, pues, decir (tratándose de actos anulables), que lo nulo es un primer estadio para llegar a la validez total.

También producen efectos los actos nulos de pleno derecho e inexistentes. Supongamos que se ha producido una donación de un bien inmueble por medio de un documento privado. El acto es nulo por falta del requisito esencial de la forma. Pero si el donatario, amparándose en su título insuficiente, entra en la finca y la disfruta, vemos que la transmisión nula empieza a producir unos efectos similares a los que engendra el dominio pleno, como sob las facultades de uso, posesión, disfrute...Y así seguirá ocurriendo en tanto que una persona con derecho no ataque la donación nula. Pero es que, además, el donatario inexistente (que en la realidad es un poseedor existente) puede llegar a adquirir un dominio completamente consolidado si es que llega a usucapir la finca donada. Por ello, el acto inexistente existe para llegar a producir los resultados purificadores de la prescripción adquisitiva.

Y si es cierto que la acción de nulidad es imprescriptible y puede el titular de la misma ejercitarla aun en los períodos de tiempos más dilatados, forzoso es reconocer que esta virtualidad quedará destrozada por la contraria pres

cripción adquisitiva del adquirente en virtud del acto nulo.

Roca Sastre llama a la nulidad absoluta nulidad ipso jure. Nos parece que la expresión no es afortunada. En primer lugar, porque, de un lado, todas las nulidades lo son ipso jure, en cuanto que todas se producen en virtud de causas marcadas en la ley: o por faltar los requisitos esenciales de -- los contratos, o por celebrarse el acto contrariando una disposición legal, o porque la capacidad de alguno de los contrantes es defectuosa..... Por otro lado, ninguna nulidad se -- produce propiamente ipso jure, porque, como hemos visto anteriormente, aun en supuestos de nulidad absoluta, siempre es necesario ejercitar la oportuna acción entre los tribunales para que la ineficacia surta su propio efecto. Creemos que ninguna nulidad actúa ope legis. En realidad, todo el que adquiere -- algo en virtud de un acto nulo sigue detentándolo mientras no surja alguien que ataque su adquisición, y puede llegar a obtener hasta la protección jurídica del Registro de la Propiedad. Así, por ejemplo, el heredero aparente, cuya adquisición se -- apoya en la preterición de un heredero forzoso, presentando en el Registro su título sucesorio y demás documentos necesarios puede obtener la inscripción de su titularidad. Conviene recordar que, en principio, el Registro repulsa los actos nulos, que merecen la calificación de insubsanables.

#### Examen del artículo 7 del texto refundido.

Este precepto establece que el impuesto se exigirá prescindiendo de los defectos que puedan afectar a la validez



y eficacia del acto jurídico. Tiene su complemento en el artículo 17 del mismo cuerpo legal, conforme al cual, cuando se declare, judicial o administrativamente la nulidad de un acto, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuotas del Tesoro.

Nada más adecuado para justificar el juego combinado de estos dos preceptos que nuestra teoría, anteriormente desenvuelta, según la cual todo lo nulo es capaz de producir efectos jurídicos. Precisamente por esta consideración es por lo que creemos que ha estado acertado el legislador fiscal. Como todo lo nulo puede tener, y de hecho tiene mientras no se ataque con éxito ante los tribunales, eficacia jurídica, sería absurdo que el legislador en presencia -- de un acto nulo, lo declarase exento. Porque de seguir una exigente pureza doctrinal en este punto se perjudicarían los intereses -- del fisco. Sin olvidar, por otra parte, que todo acto nulo puede -- dar origen a una adquisición de bienes, y ya sabemos que lo que pone en marcha al impuesto de derechos reales es la existencia de un acto de circulación de riqueza.

Si por la parte legitimada para ello se ataca al acto -- nulo, logrando una resolución judicial en la que se reconozca tal nulidad, entonces se habrá producido el doble efecto combinado de la ley, que declara nulo el acto, y de los tribunales, que sancionan esta nulidad frente a todos, incluso frente al que detentaba la cosa adquirida en virtud del acto nulo. En este caso hay que -- reponer las cosas a su estado primitivo. Por ello resulta de toda justicia que si cuando adquirió, aunque la disposición fuera nula,

pagó los derechos correspondientes a la Hacienda, ahora que por Decreto de los tribunales debe perder lo adquirido, la Hacienda le restituya las cuotas satisfechas al Tesoro.

El artículo 17 del texto refundido

Según este precepto, las declaraciones oficiales de la ineficacia de un acto dan derecho a la devolución de lo que se satisfizo por cuotas del Tesoro.

Es lógico que la declaración de nulidad no afecte a - los honorarios del liquidador, puesto que éste, al liquidar un acto nulo, lo hace en obediencia del artículo 41, y el mismo trabajo de calificación y liquidatorio tiene tanto si el acto es - válido como si no lo es. Por esto, una resolución de 13 de junio de 1.933 reconoció que la devolución por declaración de nulidad del acto sólo puede afectar a las cuotas del Tesoro. Sin embargo, una sentencia de 5 de octubre de 1.949 estatuyó que la declaración de inexistencia de una transmisión afectaba a los intereses, multas y honorarios percibidos.

Reconoce el artículo 58 derecho a la devolución del - impuesto satisfecho siempre que el acto ineficaz no le hubiere producido efectos lucrativos al contribuyente. Se considera que existe efecto lucrativo cuando los interesados, en virtud de la resolución que declaró la ineficacia, no sean constreñidos a la

devolución de las cosas que fueron objeto del contrato con sus frutos y del precio con sus intereses. El reglamento, al referirse a estas recíprocas devoluciones, parece estar pensando exclusivamente en los contratos onerosos. Porque en los actos lucrativos, la devolución que provoque la ineficacia del acto forzosamente habrá de ser unilateral, pues en ellos no hay ni precio ni contraprestación alguna.

En los casos de preterición de un heredero forzoso nos enfrentamos con una situación de nulidad de tinte lucrativo. El heredero voluntario que adquirió una herencia basándose en un acto nulo realizó este aumento patrimonial sin contraprestación alguna por su parte. Por tanto, al ser vencido por el legítimo, podrá verse compelido a la devolución del acervo hereditario, - sin que en contrapartida el heredero forzoso tenga obligación de entregarle un precio que no ha existido ni los intereses del mismo.

Esto así, admitido que sólo el heredero voluntario deberá resituir las cosas hereditarias, se hace necesario distinguir a los efectos de la posible devolución de las cuotas del Tesoro.

El que adquiere en virtud de un acto nulo o inexistente, puesto que no adquiere la propiedad de la cosa transmitida, que sigue perteneciendo al transmitente, por cuanto el contrato o el acto en cuestión no produce efectos específicos, sólo adquiere en definitiva la posesión de la cosa que puede detentar

hasta incluso el momento consumidor de una usucapión. Y aquí -- es donde se hace preciso distinguir. Porque el adquirente, en virtud de un acto nulo, puede ser conocedor o ignorante del -- vicio de su adquisición y comportarse como un auténtico dueño. Diferente será la solución en uno y otro caso.

Si el poseedor es de buena fe hace suyos los frutos percibidos mientras no le sea legalmente interrumpida la posesión (art. 451 del C.C.). Si es un detentador de mala fe, al ser vencido por el verdadero dueño deberá devolver los frutos percibidos y los que el poseedor legítimo hubiera podido percibir -- (art. 455).

Por tanto, el vencido deberá devolver: si actuó de -- buena fe, exclusivamente las cosas, reteniendo los frutos; si obró de mala fe, también deberá devolver los productos de la cosa.

En el primer caso hay que aplicar el apartado 3 del artículo 17, conforme al cual se rectificará la liquidación -- practicada, considerando que la adquisición de frutos implica un usufructo temporal y devolviendo al contribuyente la diferencia que resulte a su favor entre la primitiva liquidación total y esta nueva liquidación usufructuaria.

El proceder es completamente lógico, y más aún en el supuesto de actos lucrativos, por cuanto los tipos de liquidación de las herencias son muy superiores al interés o rendimiento normal de los bienes.

PERSONAS QUE PUEDEN PEDIR LA REDUCCION  
DE DONACIONES.

Según el artículo 655 del Código civil: "Sólo podrán pedir la reducción de las donaciones aquellos que tengan derecho a legítima o a una parte alícuota de la herencia y sus derechos o causahabientes".

Esta norma tiene su explicación en el programático artículo 636 del mismo texto legal, a cuyo tenor "ninguno -- podrá dar ni recibir, por vía de donación, más de lo que pueda dar o recibir por testamento". "La donación será inoficiosa en todo lo que exceda a esta medida".

La capacidad donacional viene, pues, cuantitativamente determinada por la transmisibilidad testamentaria. Pero en todo el articulado del Código referente a la herencia testada sólo encontramos tasas porcioneras en la parte referente a las legítimas. Sólo en estos preceptos se pergeña el límite para saber lo que se puede dar o recibir por testamento. El arranque de esta normativa de los cuantos transmisibles se contiene en el artículo 806 del mismo cuerpo legal, conforme al cual "la legítima es la porción de bienes de que el testador no puede disponer por haberla reservado la ley a los herederos forzosos".

De aquí resulta la parte lógica y la parte ilógica del artículo 655. Es congruente con el total sistema --

legal que tengan derecho a pedir la reducción los legitimarios y también sus herederos o causahabientes. Los herederos, porque continúan la personalidad del causante y ostentan los mismos derechos que él detentaba por disposición de la Ley, y los causahabientes, porque han adquirido tales derechos en virtud de negocio jurídico. Y uno de esos derechos transmitidos es el de la intangibilidad de la legítima.

Pero lo que ya no tiene lógica es que se faculte - para pedir la reducción a quienes tengan derecho a una parte alícuota de la herencia y a sus herederos o causahabientes. Porque ni los herederos voluntarios ni los legatarios de parte alícuota se encuentran incluidos en la gama de protección sucesoria, reservada exclusivamente a los legitimarios. La herencia comprende el conjunto de bienes y derechos que quedan a la muerte del testador y lo que ya ha sido donado no permanece en el acervo del causante, sino que pasa a ser propiedad del donatario. Tanto las donaciones como las transmisiones mortis causa pertenecen a esfera de la libre disponibilidad del sujeto y ninguna razón hay para que una liberalidad sucesoria deba anular otra precedente realizada por acto inter vivos.

Sólo se habla de parte de libre disposición en el supuesto de las legítimas y para diferenciarla de la porción indisponible. En los casos de herencia voluntaria podría - decirse que toda la herencia forma la parte de libre disposición.

Tampoco debe poder pedir la reducción de las donaciones los herederos o causahabientes de los que ostentan derecho a una parte alícuota. Porque los tales herederos o causahabientes ostentan un derecho cuya entidad no puede sobrepasar la del que se lo ha transmitido sucesoriamente.

Según Castán, el error del Código se debe a haber copiado mal a sus modelos francés e italiano. "El derecho de reducción se concede para dejar a salvo las legítimas y, por consiguiente, sólo a los legitimarios puede corresponder ese derecho."

#### CONSECUENCIAS FISCALES.

La reducción de las donaciones provoca una como nulidad o ineficacia parcial a posteriori de una donación inicialmente válida. Queda incólume la parte que no excede de las porciones de libre disposición y debe destruirse, por inoficiosa, la fracción que exceda de esta medida. En este mismo sentido se pronuncia Castán, según el cual la reducción de las donaciones es "la rescisión parcial que la Ley establece para rebajar en cuanto al exceso, las donaciones inoficiosas". Y lo reitera al afirmar que como plazo de duración de la acción hay que entender aplicable el de cuatro años establecido en general por el artículo 1.299 para las acciones rescisorias.

En este sentido, así entendida la reducción-rescisión le es aplicable el artículo 17 del texto refundido de la Ley y tarifas de los impuestos generales sobre las suce-

siones y sobre transmisiones patrimoniales, según el cual, "Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuotas del Tesoro, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos.....Cuando una donación es inoficiosa, para obtener la reducción normalmente será preciso iniciar la oportuna reclamación judicial en los casos en que el donatario resista hacer la entrega del exceso. Por tanto, existirá la declaración judicial en los casos en que el donatario resista hacer la entrega del exceso. Por tanto, existirá la declaración judicial, la resolución firme que entroniza el supuesto de la reducción en el artículo 17.

El donatario tendrá derecho a una devolución parcial de lo satisfecho por cuotas del Tesoro. Este derecho - en definitiva, supondrá una pérdida para el Fisco. Porque el peticionario de la reducción ha de ser un legitimario, es decir, desde el punto de vista de la tarifa, una persona favorecida por un tipo de tributación benigno, dada la proximidad de su parentesco con el causante. En cambio, como donatario puede ser cualquiera, incluso los parientes lejanos o las personas extrañas al círculo familiar, tales donatarios normalmente estarán afectados por más elevados tipos impositivos. Al materializarse la devolución se restituyen estas cuotas - más elevadas a los primitivos contribuyentes y en cambio se perciben las más modestas, que gravan a los herederos forzosos.



De ahí la pérdida para la Hacienda a que aludíamos y que normalmente se producirá en estos supuestos de devoluciones.

Aunque la donación es un contrato que tiene por objeto la transmisión de la propiedad de una cosa, lo cierto es que cuando se rescinde parcialmente un negocio de esta clase para dejar a salvo las legítimas, si examinamos -- retroactivamente la titularidad detentada por el adquirente desde un punto de vista racional es como si sólo hubiese si do un usufructuario. Porque para hacer efectiva la reducción in specie es preciso que los bienes subsistan en poder del donatario. Lo que implica que de la copia de facultades agavi lladas bajo el rótulo del derecho de propiedad, el donatario prácticamente sólo ha hecho efectivas las de usar, disfrutar y poseer y han permanecido, por el contrario, intactos los grupos de derechos conocidos como jus disponendi, jus vindicandi y jus abutendi. Es decir, que aunque en potencia, durante el tiempo anterior, ha sido un propietario, efectivamente, sobre todo si se echa la vista hacia atrás, sólo ha sido un usufructuario. Por ello, si pensásemos en una equidad tributaria, sería preciso no sólo devolverle las cuotas parciales correspondientes a la parte en que se ha disminuído la donación para salvaguardar las legítimas, sino también considerar a posteriori que lo detentado temporalmente lo ha sido a título de usufructo y no en concepto de propiedad. Y en consecuencia, devolver el donatario cesante la diferencia de cuotas resultante de la distinta base entre el usufructo y la plena propiedad. En cuyo supuesto, la liquidación que

habrá de girarse a los herederos forzosos por adquisición de la porción reducida deberá enfocarse fiscalmente como - una consolidación del dominio por extinción de un usufructo contingente y temporal.

En cierto sentido y de una forma indirecta viene a avalar esta interpretación usufructuaria el artículo 654, relacionado con el 651 del Código. Según estos preceptos el donatario sólo está obligado a devolver los frutos desde la interposición de la demanda. Es decir, que ha adquirido definitivamente tales frutos, lo que equivale a decir que ha sido usufructuario de los bienes ilusoriamente donados y retroactivamente retenidos por la familia del donante.

LAS DONACIONES A FAVOR DE ENTIDADES  
PUBLICAS O BENEFICAS.

El número 30 del artículo 65 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales declara exentas las donaciones a favor de entidades públicas o benéficas con destino a la financiación de la construcción de "viviendas de protección oficial", así como para su adquisición al objeto de cederlas en régimen de arrendamiento..

En la figura contemplada por este número 30 se produce un eslabonamiento de varios actos jurídicos tributables, aunque por la forma de estar redactado el precepto parece que sólo tiene puesta la vista en las donaciones exoneradas.

En efecto, el tracto sucesivo de actos jurídicos -- concatenados es el siguiente:

a) La donación realizada por cualquier donante, a favor del donatario específico constituido por las entidades públicas o benéficas.

b) La financiación aséptica que realiza la entidad benéfica, facilitando crédito con la suma donada a favor de un promotor de viviendas de protección oficial.

c) La extinción del crédito o préstamo en su día.

d) El contrato de construcción convenido entre dicho promotor y una empresa constructora, que se encargará de levar

tar las viviendas de protección oficial.

e) La adquisición onerosa de las viviendas construidas con anterioridad al perfeccionamiento de la donación, en el supuesto de que la suma adquirida lucrativamente no se emplee si guiendo los cauces de la financiación.

f) El arrendamiento subsiguiente a la compra de viviendas que motiva la exención, también en el supuesto de que las cantidades transferidas gratuitamente no hubieran seguido los cauces de la financiación.

En el replanteamiento de la compleja estructura jurídica perfilada por el legislador conviene que examinemos minuciosamente cuáles de los actos jurídicos antes mencionados se producen en cada uno de los supuestos posibles.

La frase "con destino a la financiación de la construcción de viviendas" puede entenderse en dos diversos sentidos. En un significado inmediatamente capitalista implicaría ese desdoblamiento a que antes nos hemos referido, que permite bifurcar la financiación en dos actos correlativos: una primera concesión de crédito a favor de un promotor, y la subsiguiente operación, representada por el contrato de otra, que habrá de concluir el promotor, beneficiario de la apertura de crédito simple, con el empresario que se dedica profesionalmente a la edificación.

En este supuesto, la entidad donataria, al conferir - crédito a los posibles promotores estaría realizando una actividad casi bancaria.

Pero la locución "con destino a la financiación de la construcción de viviendas" puede interpretarse en un significado menos rigurosamente económico, de tal forma que esa financiación podría hacerse consistir en el contrato de obra que concluyese directamente, como una de las partes contratantes, la entidad - benéfica. En este supuesto, el complejo paisaje jurídico que he mos ofrecido quedaría truncado en uno de sus elementos, constitui do por el contrato de apertura de crédito.

Lo que si resulta claro es que las donaciones privilegiadas que estamos estudiando se caracterizan por ser unas donaciones en cierto sentido modales, por cuanto al donatario se le marca la aplicación que se tiene que dar a lo percibido. Y en este sentido se permite un doble destino: o bien la financiación de viviendas, o bien la adquisición de viviendas de protección oficial para cederlas en régimen de arrendamiento.

En este último supuesto sólo se exime la donación si las viviendas adquiridas son objeto de arrendamiento, convirtién dose la entidad donataria en un arrendador plural..

Parece claro que si la entidad adquirente revende las

viviendas de protección oficial, no podrá beneficiarse de la exención. Tal vez la justificación de ello esté en el hecho de que quien compra para revender lo hace con propósitos especulativos, con deseo de obtención de un lucro por la diferencia de precio entre el momento de compra y el de venta; situación que debe repudirse con respecto a las entidades públicas o benéficas, sobre todo si tenemos en cuenta que la construcción de viviendas de protección oficial está favorecida por una gran serie de estímulos fiscales, de sacrificios estatales, que no es lógico sirvan de apoyo a quien pretende especular.

En cambio, con el arrendamiento la entidad arrendadora conserva los inmuebles en su poder, con lo cual el objeto de la legislación especial, protectora de este tipo de viviendas, se consigue plenamente. Sobre todo si una actitud vigilante de los controles públicos consigue que los cánones arrendaticios no superen los topes preestablecidos.

Esta, como otras exenciones proclamadas en el artículo 65, es reiterativa e innecesaria porque ya el número 1, 1º., del propio precepto, concede exención subjetiva a las transmisiones patrimoniales inter vivos en las que la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre el Estado, los Organismos Autónomos de la Administración del Estado, el Instituto Nacional de Previsión, los establecimientos de beneficencia o de educación. Auxilio Social, la Caja Postal de Ahorros...., que son en

tidades públicas o benéficas. Y como la donación es una transmisión patrimonial inter vivos, se advierte claramente la reiteración que acabamos de denunciar.

De los varios actos jurídicos tributables a que antes nos referíamos, el régimen fiscal será el siguiente:

a) La donación estará exenta si se cumple el destino marcado por el donante. Aunque nos encontramos en presencia de una donación casi modal, no será aplicable el número 2 del artículo 63 del Texto refundido, porque el tener que destinar lo percibido a construir "viviendas de protección oficial", no constituye un gravamen mensurable en dinero, cuya cuantía pueda deducirse del montante total de la liberalidad. Y tampoco será aplicable - en este caso - dicho artículo 63, por la razón fundamental de que estas donaciones están exentas y dicho precepto rige tratándose de las donaciones sujetas.

b) La financiación normalmente discurrirá por los cauces de la apertura de crédito o del préstamo. Si el préstamo es concedido por una Caja de Ahorros está exento (número 67, art. 65). También están exentos los préstamos otorgados por las Entidades oficiales de crédito (núm. 66), así como los otorgados por el Instituto Nacional de la Vivienda (núm. 65); también se exime a los contratos de préstamo hipotecario que se soliciten antes de obtener la calificación definitiva de "viviendas de protección oficial" (núm. 63).

La cancelación o, mejor la extinción (1) de los préstamos está exenta en los supuestos de los números 61, 63, 65 y 66 del artículo 65 del Texto refundido.

d) El contrato de construcción está exento del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, cuyo Texto refundido exime de tributación "las ejecuciones de obra con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción de viviendas de protección oficial" (art. 34).

e) La adquisición de viviendas de protección oficial ya construidas está exenta por virtud de lo dispuesto en el número 29 del propio artículo 65, con los límites que establece dicho número.

f) Los arrendamientos subsiguientes podrán ser objeto de una tributación dispar:

a') Los contratos locacionales extendidos en escrituras públicas soportarán el gravamen del 1,40 por 100 (art. 81 y número 20 de la tarifa).

b') La constitución de arrendamientos de fincas urbanas, extendidos en efectos timbrados, tributan según la escala contenida en el número 21 de la tarifa.

---

(1) Sin embargo, el número 49 del artículo 65 del Texto refundido del Impuesto de Transmisiones emplea la voz "cancelación".



## ARRENDAMIENTO Y PROMESA DE VENTA DE V.P.O.

---

Es muy generosa la franquicia fiscal otorgada a las viviendas de protección oficial. En el campo del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales se traduce en una exhibición prolija de exenciones.

Comienza la enumeración con el número 28 del artículo 65 del Texto Refundido del Impuesto sobre las transmisiones. En esta norma la exoneración tributaria se escapa a borbotones empapando a todas las figuras jurídicas que, directa o indirectamente, se elaboran para dar ocasión a la construcción de viviendas protegidas.

En la vanguardia de la exención figuran los contratos de promesa de venta "que se otorguen con la finalidad de construir viviendas de protección oficial".

Como la Ley no discrimina ni restringe, hay que pensar que están comprendidos en la exención todo tipo de negocios de promesa de venta, tanto la promesa bilateral, como la unilateral.

Esta misma exención, también predicada para los contratos de arrendamiento de los terrenos que se otorguen para la construcción de viviendas de protección oficial, representa

un supuesto algo heterodoxo dentro de la trama de figuras traslativas exhibida en el texto del número 28 del artículo 65. Porque en los restantes supuestos, los contratos relacionados con la construcción de viviendas implican que el terreno es adquirido por el contratante beneficiario de la exención, que se convierte en propietario del mismo.

Por el contrario, en el caso del arrendamiento sólo se transmite el uso, conservando el arrendador el dominio del terreno. Y precisamente en esto radica la excepcionalidad de la figura arrendaticia. Porque descartando la hipótesis de que el arrendatario adquiriera un derecho de superficie (que debemos exiliar de la relación arrendaticia no sólo porque la constitución de este derecho real está posteriormente contemplada en el mismo precepto, sino también porque de crearse un derecho - de superficie no nos encontraríamos ante una escueta relación arrendaticia, sino en presencia de un arrendamiento amalgamado a otro derecho superpuesto) en los casos normales, el arrendador, transcurrida la temporalidad de la locación, recuperará el pleno dominio de la tierra, acrecentada con las construcciones realizadas. El arrendamiento significa una adquisición transitoria y exclusivamente del goce de la tierra, no de su propiedad.

Quiere esto decir que a la conclusión temporal del arrendamiento, el arrendador recuperará no sólo el terreno, cuyo goce transfirió, sino también el inmueble sobre él edificado, en cuanto elemento accesorio del solar. Y además lo recu-

perará sin contraprestación alguna, sin abonar nada a cambio.

Porque las viviendas o construcciones tienen la concepción jurídica de mejoras útiles. Y aunque el Código civil no contiene una regulación uniforme en cuanto a la indemnizabilidad de las mejoras, lo cierto es que nosotros deberemos atenernos a las normas establecidas para los arrendamientos.

Cierto es que el Código aplica diversos módulos a las mejoras. Así, por ejemplo, en el artículo 361, al hablar del derecho de accesión, establece que el dueño del terreno en que se edificare de buena fe tendrá derecho a hacer suya la obra, previa la correspondiente indemnización. En el mismo sentido sinalagmático se expresa el artículo 453, según el cual los gastos útiles se abonan al poseedor de buena fe.

Una orientación discrepante se contiene en el Código a propósito del usufructo y del arrendamiento, con una normativa que desdeña las compensaciones axiológicas.

En este sentido establece el artículo 487 que el usufructuario podrá hacer en los bienes objeto del usufructo las mejoras útiles que tubiere por conveniente, pero no tendrá por ello derecho a indemnización. Podrá, no obstante, retirar dichas mejoras si fuere posible hacerlo sin detrimento de los bienes.

Bajo el mismo régimen sitúa a las locaciones el artículo 1.573 del Código, según el cual el arrendatario tendrá, respecto de las mejoras útiles y voluntarias, el mismo derecho

que se concede al usufructuario (es decir, exclusivamente el - "jus tollendi").

Sin embargo, el Reglamento de 29 de abril de 1.959 - para la aplicación de la legislación sobre arrendamientos rústicos, en su artículo 22 establece que al cesar el arrendatario en el disfrute de la tierra se le indemnizará por el propietario, abonándosele los gastos o desembolsos que hubiera invertido en la realización de la mejora, siempre que ésta se haya realizado con conocimiento o intervención del propietario para fiscalizar los gastos.

En la cesión gratuita - a la que se refiere a continuación el número 28 - también hay traspaso de la propiedad de los terrenos a favor del cesionario y no sólo desplazamiento del goce como en el arrendamiento.

En el supuesto que antes esbozábamos de que pudiera presentarse un negocio jurídico en el que se amalgamasen perfiles del arrendamiento y del derecho de superficie, habría que considerar la existencia de dos convenciones sujetas separadamente en la tarifa (a los tipos respectivos del 1,40 por 100 y del 7, este último aplicable al "jus superficiae" en cuanto derecho real inmobiliario). El supuesto de este injerto contractual no es meramente hipotético, sino que se ha planteado en la realidad y ha motivado algunas resoluciones jurisprudenciales. Hay una

sentencia del Tribunal Supremo de 3 de julio de 1.941, referente a un contrato de arrendamiento enriquecido con un derecho de superficie. A esta figura "duplex" se la denomina arrendamiento superficiario y se declara que "no se podrá pensar que el legislador quiso sujetar esta figura a las reglas exclusivas de la normal relación arrendaticia".

--- o 0 o ---

EL TRASPASO DE LOCALES DE NEGOCIO ANTE EL IMPUESTO

DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES "INTER VIVOS"

El artículo 55 del Texto Refundido del impuesto general sobre transmisiones patrimoniales, en su deseo de completar la noción del hecho imponible, elaborada en el artículo 54, ha procedido con un simplismo perturbador, hasta tal punto que llega a desorientar a la misma Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, que publicó, en la colección de tributos fiscales, una interpretación de carácter casi oficial sobre el articulado legal de los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales.

El artículo 55 va acompañado de una nota explicativa redactada por el abogado del Estado don Juan Rovira Tarazona, - en la que se dice literalmente que el artículo 55 "constituye - un complemento del número primero del artículo 54 en cuanto que viene a relacionar una serie de negocios jurídicos que a efectos fiscales tienen la consideración de transmisiones onerosas y por consiguiente se liquidarán por el número 1 y 2 de la tarifa de este impuesto, según la naturaleza mueble o inmueble de - los bienes transmitidos!"

Nos parece limitativa esta interpretación. El artículo 55 puede complementar al 54, pero no sólo al número primero de él, sino también a otros varios como son el número 3 y el número 6.

Para demostrarlo es necesario analizar detenidamente el párrafo primero de este artículo 55. Dice literalmente: "se considerarán transmisiones onerosas y se liquidarán según la naturaleza y clase de bienes o derechos de que se trate".

Este párrafo primero hace énfasis en dos aspectos -- distintos: la naturaleza y clase de los bienes, y la naturaleza y clase de los derechos de que se trate.

El primer criterio sirve para los supuestos del artículo 55 en que se hace referencia a transmisiones directas de bienes, entre los que es necesario distinguir los de naturaleza mueble de los de naturaleza inmueble, por el distinto tipo de tributación con que cada uno de ellos está gravado.

Pero también se fija en la distinta clase de los derechos transmitidos. Porque en muchas ocasiones lo que se transmite no son bienes tangibles, sino las superestructuras jurídicas que representan los derechos constituidos sobre los bienes concretos. Y precisamente el número 9º del artículo 55, que se refiere a los trasposos de locales de negocio, representa un supuesto de transmisión de derechos más que de bienes concretos.

Esta distinción entre bienes concretos y derechos no podría establecerse rotundamente si partiésemos de las clasificaciones de los artículos 333 y siguientes del Código Civil, -- para los cuales los derechos reales inmobiliarios tienen la -- conceptualización de cosas inmuebles y, por lo tanto, bastaría con que el texto refundido se hubiera referido a la distinta naturaleza y clase de los derechos como diferenciados de los bienes.

Pero la propia naturaleza de algunos derechos, sobre todo de los de tipo personal (1) como es de arrendamiento, se resiste a este encasillamiento, ya que un derecho de crédito es difícil considerarlo como bien mueble o inmueble.

El panorama jurídico es más amplio y rebasa la bifurcación bimembre, entre bienes muebles y bienes inmuebles. Que es to es así lo demuestra la misma literalidad del párrafo primero del artículo 55, porque si toda la gama de posibilidades se agotase en una somera aplicación de los tipos del 4 o del 7,40 por 100, dicho párrafo no hubiese particularizado y se limitaría a una concisa declaración general que dijera:

"Se considerarán transmisiones onerosas".

El primer párrafo del artículo 55 contiene una norma de liquidación discrepante con la que había establecido el Reglamento del Impuesto de 1959, ya que alude a un nuevo tipo de tributación cuando dice: "se liquidarán según la clase de los derechos de que se trate".

Liquidar, en términos jurídico-fiscales, significa aplicar un tipo de tributación a una base determinada para obtener la cuota contributiva. Por tanto la palabra liquidación puede cobijar la referencia a la base liquidable o al tipo de tributación

---

(1) Exceptuados, claro está, los cuatro supuestos a que se refiere el artículo 336 del Código Civil.



En nuestro caso no puede aludir a la base porque la concreción - de la misma viene establecida en el número 19 del artículo 70, - según el cual "en los traspasos de locales de negocio, servirá - de base imponible el mayor valor que resulte de capitalizar al - 2 por 100 la cuota de la licencia fiscal, o al 4 por 100 la cuota media correspondiente a los beneficios del trienio anterior, satisfecha por el impuesto industrial o el de sociedades, salvo que el declarado por los interesados fuese superior".

Entonces el párrafo primero del artículo 55 se queda - con el sedimento referente a la exigencia de un especial tipo de tributación. Cuyo tipo vendrá determinado por "la clase del derecho de que se trate". Y dicho tipo será el correspondiente a la transmisión onerosa del derecho en cuestión.

¿En qué clases de derechos puede incluirse el traspaso de locales de negocio? El traspaso trae como consecuencia la subrogación de un tercero en la posición jurídico-arrendaticia que tenía el arrendatario de un local de negocio. Por tanto, participa de la naturaleza propia del derecho de arrendamiento (1)

---

(1) Una definición legal de esta figura jurídica se contiene en el texto refundido de la Ley de Arrendamientos Urbanos, cuyo artículo 29 preceptúa: "El traspaso de locales de negocio consistirá, a efectos de esta Ley, en la cesión mediante precio de tales locales, sin existencias, hecha por el arrendatario a un tercero, el cual quedará subrogado en los derechos y obligaciones nacido del contrato de arrendamiento".

Pero el derecho de arrendamiento, como especialidad - dentro de la más amplia gama de los derechos personales, y con la configuración tributaria que a este especial derecho de disfrute atribuye el texto refundido. Decimos esto para rehuir soluciones simplistas como aquélla a que parece inclinarse la colección de tributos fiscales. Porque si hiciésemos una equivalencia del derecho de arrendamiento con el derecho de obligación, -- podría sugerírse nos la conveniencia de liquidar por el concepto de asunción de deuda, haciendo énfasis en el lado pasivo de la relación creada, en cuanto que el nuevo arrendatario se obliga al pago de unas rentas periódicas. Pero esta conceptualización respondería a un enfoque miope de la realidad, ya que el arrendatario está, por una parte, obligado a pagar la renta, pero, por otra, está investido de un importante derecho de disfrute.

Por ello, una visión completa de la posición jurídico-arrendaticia, del adquirente en virtud de traspaso, requiere que se valoren los dos aspectos (activo y pasivo) de su posición jurídica. Ello es lo que obliga a pensar que el mismo deberá tributar por el número 6 del artículo 54, que incluye entre los actos sujetos la cesión de arrendamientos de bienes, derechos o aprovechamientos de todas clases. Y el número 20 de la tarifa redondea los perfiles de esta configuración, cuando nos dice que la cesión de arrendamiento de bienes tributan por el tipo del 1,40 por 100.

No es correcto aplicar el 4 por 100 a que se inclina la generalidad de las oficinas liquidadoras. El número 2 de la tarifa vigente sitúa bajo este porcentaje exclusivamente a las transmisiones a título oneroso de bienes inmuebles y semovientes,

créditos y derechos no especificados expresamente en esta tarifa. Por tanto, no puede incluirse la cesión de arrendamiento (o el traspaso de local de negocio, que no es más que una subespecie de aquél), porque se trata de derechos que están perfectamente especificados en el número 20 de la tarifa. Y el traspaso no puede conceptuarse exclusivamente como crédito, porque esta calificación respondería a una óptica tan parcial como la que representaba admitir exclusivamente el carácter pasivo de la cesión de arrendamiento.

Por estas razones, no puede entrar en juego el tipo del 4 por 100 que establecía el reglamento del impuesto de 1.959. Porque, al estar perfectamente tipificada tributariamente la cesión de arrendamiento en el nuevo texto, no es necesario acudir al mencionado reglamento.

La supervivencia de aquel texto, una vez publicado el refundido, solo puede defenderse en los excepcionales casos a que se refiere la disposición transitoria 6ª de este último, según la cual "hasta que se publique el reglamento para la aplicación de esta ley, continuarán en vigor el reglamento del impuesto de derechos reales y sobre transmisión de bienes de 15 de enero de 1.959, en las materias que son objeto del presente texto, y en cuanto no se opongan a los preceptos del mismo". Pero es que hoy esa oposición existe patente por lo categórico de los términos en que están redactados los números 2 y 20 de la vigente tarifa.

La parquedad de regulación del texto refundido y la inaplicabilidad del reglamento del impuesto de 1.959, trae como consecuencia que la regulación de los traspasos de local de negocio en los momentos actuales resulte muy embrionaria y poco ca--

suística, lo que origina el que pueda resucitarse la crítica al texto legal que ya habíamos defendido comentando al viejo reglamento del impuesto de 1.947.

Por ello, los vaivenes de los criterios legislativos legitiman el que volvamos a plantearnos una serie de interrogantes que habíamos publicado en la revista de derecho mercantil en el año 1.959. En aquel tiempo sosteníamos que, para ser más exactos con la regulación sustantiva contenida en la Ley de Arrendamientos Urbanos, era conveniente distinguir, en los casos de traspaso, los dos siguientes supuestos:

a) Trasmisiones de los locales con existencias. Por el traspaso debiera tributarse al 0.75 por 100.

¿Y por las existencias?

¿Posibles bienes inmuebles? Supongamos que el arrendatario transmitente, titular de un restaurante, ha instalado una cocina, una cámara frigorífica, identificada por su construcción con el inmueble, y un mostrador. Tales objetos, por ser mejoras, ceden en beneficio de la propiedad a cambio de la adecuada indemnización, salvo posible ejercicio del "jus tollendi".

Por tanto, hay que concluir que las existencias serán siempre de bienes muebles, porque si lo fuesen de inmuebles por destino o por incorporación, estos inmuebles no se transmiten al nuevo arrendatario, sino que pasan a pertenecer al arrendador.

Claro que pueden tener influencia en el precio del traspaso, por cuanto aumentan el valor del local transmitido.

Es decir, que por las existencias —siempre mobiliarias— debiera contribuirse al tipo del 3 por 100 con independencia de la base fijada por el traspaso.

La discriminación de las dos bases liquidables no ofrece mayores problemas para el liquidador, ya que la Ley de Arrendamientos Urbanos exige a los contratantes especificar, en este caso, el precio correspondiente al traspaso y el estipulado por las existencias (artículo 41, párrafo primero, del texto refundido).

b) Traspaso del local sin existencias. Sólo paga por el concepto de arrendamiento.

La subrogación es una noción jurídica que está presente, de una forma epidérmica, en el concepto esquemático del traspaso de locales de negocio, contenido en la aludida definición legal. Pero se trata de una subrogación subjetiva de doble corte, porque comprende sustitución, tanto en las obligaciones como en los derechos. Lógico si tenemos en cuenta que la cesión del local de negocio comporta la transmisión de la relación jurídico-arrendaticia que, en cuanto nacida de un contrato sinalagmático, encadena al sujeto arrendatario situaciones de poder y situaciones de deber. El cedente del establecimiento mercantil ostentaba derechos y obligaciones, emanados de la bilateralidad del vínculo jurídico que le une con el arrendador.

El arrendatario-cedente era deudor de la renta, pero, al mismo tiempo, era acreedor al uso y disfrute pacífico del local de negocio. En virtud del traspaso, el cesionario se subroga

en estos derechos del arrendatario cedente y se convierte en --  
acreedor de las conductas futuras del arrendador.

Por ello, le es aplicable toda la temática jurídica que dedica el Código Civil a la subrogación activa. Cuyo exámen nos ratificará en el repudio del tipo del 4 por 100 aplicable a las transmisiones mobiliarias, que por su carácter real no se concilian bien con el matiz creditual que ostenta la subrogación sujetiva en los derechos del acreedor de una relación jurídica personal. Para corroborarlo conviene examinar el artículo 1.209 del --  
Código Civil.

---ooo0ooo---

## EXTINCION DE LOS ARRENDAMIENTOS RUSTICOS

Nos proponemos examinar si la declaración fiscal de suelo urbano o de reserva urbana, que se deriva del régimen de la -- Contribución urbana, provoca consecuencias extintivas en los contratos de arrendamiento rústico vigentes sobre las respectivas parcelas, en méritos al cambio de naturaleza que la aludida normativ establece.

Este enunciado desnudo y somero requiere que sea aderezado con el engranaje de unas cuantas definiciones que, a su vez, nos permitirán establecer los linderos del tema que pretendemos desarrollar desde un ángulo interpretativo.

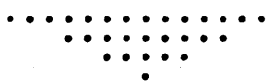
Para poder dilucidar la cuestión que nos hemos planteado, es preciso que fijemos los términos de la misma definiendo -- las categorías que se entremezclan en la rúbricas del trabajo.

No es preciso insistir demasiado en la noción del arrendamiento, perfectamente decantada desde la antigüedad romana y netamente expresada por el Código Civil y por las Leyes especiales.

Lo que sí ofrece mayores esquinas a una hemenéutica -- propicia es la catalogación de una finca como rústica o urbana. Pese a las vacilaciones que se advierten en las posiciones dogmáticas, no podemos rehusar tomar partido para un necesario deslinde conceptual entre lo urbano y lo rústico.

Decimos que es inexcusable afrontar el encuentro con la figura bímembre "lo rústico-lo urbano", porque lo que puede adjetivar institucionalmente un arrendamiento de inmuebles, como rústico o como urbano, es precisamente la naturaleza de la finca que constituya el objeto jurídico de la relación creada.

El tildar una locación inmobiliaria, de rústica o de urbana, tiene más trascendencia que la que deriva del calificativo topográfico. Porque según que las cesiones del uso sean de una u otra índole, se regularán las situaciones creadas por distintas leyes especiales, con distinto y distante alcance jurídico.



En primer término debemos precisar qué es lo que entendemos por arrendamiento rústico en cuanto es la institución expuesta a los embates de la Contribución urbana.

La definición se contiene en el Reglamento para la aplicación de la legislación sobre arrendamientos rústicos, de fecha 29 de abril de 1.959, que en su artículo primero, apartado 2), -previene: "...tendrán la consideración de arrendamientos todos los actos y contratos (...) por los que voluntaria y temporalmente una parte ceda a otra el disfrute de una finca rústica (...) con el fin de dedicarla a la explotación agrícola o ganadera".

Por consiguiente, en los arrendamientos rústicos siempre se tiene en cuenta el disfrute o aprovechamiento de las fin-



cas; es decir, la suceptibilidad de conseguir los frutos, el provecho que toda cosa fértil lleva en potencia. En cambio, tratándose del arrendamiento de fincas urbanas, se hace énfasis legalmente en el aspecto del uso más que en el del disfrute. Y es lógico. El que arrienda un predio agrario se convierte en empresario y pone su expectativa de lucro en el desarrollo de una explotación, propiciada por la alianza del calor, de la humedad, de las simientes, de los fertilizantes.... Y así como el arrendatario agrícola deposita su esperanza, siempre renovada en cada cosecha anual, en los frutos industriales de su tierra, es decir, en la producción incansable de los predios agrarios; en cambio, el arrendatario urbano o inquilino normalmente lo que espera no es una situación de crecimiento, sino la conservación, porque su titularidad fructuacional se agota en el uso pacífico de la vivienda locada.

Y esto es tan evidente que si, con respecto a las fincas urbanas arrendadas, quisiéramos desmembrar el uso y el disfrute, diríamos que el arrendatario tiene el uso y que es el arrendador o propietario el que adquiere el disfrute, por cuanto la renta o alquiler del edificio significa que los metros cuadrados de morada fructifican o germinan para él en forma de dinero es decir, en forma de fruto civil, según la terminología de los juristas.

Según la noción legal, antes parcialmente transcrita, para que un contrato de arrendamiento pueda calificarse de rústico es necesario que se ceda el disfrute de una finca rústica y,

además, que ésta se destine a una explotación agraria.

Concepto legal de finca rústica y de finca urbana.

Para definir qué es "finca rústica" no nos sirve el esquema elemental y gráfico según el cual lo rústico es lo que califica al campo, y lo urbano lo que define a la ciudad. Porque las Leyes, con su maremagnum de mixtificaciones, han oscurecido el diccionario y han hecho perder relieve a las diferenciaciones del léxico usual. No obstante, barajando los textos legales, una cosa sí queda clara: que los terrenos ubicados en la ciudad siempre son urbanos, que no caben fincas rústicas dentro del perímetro de las urbes.

Y el único problema que queda en pie es el de la calificación jurídica del campo, en cuanto éste puede, por decisión del legislador, transformarse en terreno urbano; es decir puede ser destinatario de las codicias especuladoras.

Para ratificar este aserto, debemos consultar los diferentes textos legales que se relacionan con el tema.

a) En la legislación de arrendamientos rústicos.

En primer término utilizaremos el "dossier" normativo que nos facilita el Reglamento antes citado. Según el artículo

2.º, no tienen carácter de finca rústica los solares edificables que estén enclavados, total o parcialmente, dentro de un núcleo urbano o en las zonas de ensanche o extensión del núcleo que estén afectadas por planes de ordenación aprobados legalmente. A estos efectos se entenderá por núcleo urbano la agrupación de casas separadas por calles, paseos, plazas o cualquier otra vía pública.

Dentro de un núcleo urbano (pensemos en la huerta murciana o en los prados norteños) hay a veces espacios sin edificar que, de hecho, se afectan a una utilización hortofrutícola o pratenso. Sin embargo, se prescinde del dato del destino de la tierra y se atiende al rasgo de la situación, porque legalmente toda parcela situada en zona ciudadana se considera finca urbana, aunque se dedique a una explotación agrícola.

En definitiva, al parangonar éste con otros textos legales, puede llegarse a una afirmación somera y expresiva: todo lo que está en la ciudad, es decir, todo lo que está dentro del casco urbano de una población, constituye una finca urbana; por el contrario, no todo lo que está en el campo constituye una finca rústica.

Un ejemplo de este aserto lo tenemos en el número 2 - del artículo 2.º del Reglamento de Arrendamientos Rústicos, que considera que no tienen carácter de finca rústica las tierras que son accesorias de edificios destinados a habitaciones o a explotaciones forestales, industriales y comerciales, sea cual fuera el lugar de su emplazamiento. Se entenderá que las tierras son

accesorias de un edificio cuando forman con él una unidad material de finca y su valor sea igual o menor al de las edificaciones, presupuesta la inexistencia de éstas.

La Ley del Suelo es del año 1.956 y define las fincas urbanas por vía positiva, pues en su articulado se dice<sup>lo/</sup> que son tales fincas urbanas. En el mismo sentido, aunque con fecha bastante posterior, el texto refundido de la Contribución urbana de 12 de mayo de 1.966 también determina de una manera positiva el hecho imponible de este tributo al referirse a los que se consideran bienes de naturaleza urbana a efectos de la propia Contribución (artº. 3.º).

Por el contrario, el Reglamento de Arrendamientos Rústicos, que es del año 1.959 y, por tanto, tres años posterior a la Ley del Suelo, no define de una forma positiva lo que puede considerarse como finca rústica, sino que por vía negativa declara qué terrenos no tendrán el carácter de fincas rústicas, lo que equivaldría a decir que tales terrenos son fincas urbanas; pero el mencionado Reglamento no da tampoco esta definición, porque la misma no encaja en su cometido propio, consistente en la regulación de los arrendamientos de las fincas rústicas.

Al decir que determinadas tierras y solares no son fincas rústicas, viene el Reglamento a indicar que los contratos que tengan por objeto dichos terrenos no pueden someterse nunca a la legislación propia de los arrendamientos rústicos, porque

para el legislador tales superficies geográficas, aunque situadas en el campo, tendrán el carácter de fincas urbanas, y conse-cuentemente, los arrendamientos que se constituyan teniéndolas por objeto, habrán de merecer la calificación de arrendamientos urbanos.

El número 2 que mencionamos, en cuanto a las tierras accesorias, indudablemente se refiere a parcelas que están en el campo, porque si estuviesen en la ciudad constituirían solares, y los solares siempre merecen la calificación de fincas urbanas, tanto desde el enfoque de la Ley del Suelo, como desde el del - Arbitrio de plusvalía, como para los demás textos legales que - regulan esta materia e incluso la jurisprudencia civil y fiscal.

Resulta un tanto extraño que merezcan calificación - de urbanas, las tierras que son accesorias de explotaciones -- forestales, por cuanto el aprovechamiento forestal constituye - evidentemente una actividad agraria. Claro está que la explota-ción, si tiene aserraderos, si tiene instalaciones para el tra-bajo de la madera, indudablemente provoca la construcción de -- unos edificios que para el legislador merecen la conceptuación de elemento principal, del cual el terreno viene a constituir un elemento accesorio.

Al decir el legislador de arrendamientos rústicos que las tierras son accesorias de un edificio cuando forman con él una unidad material de finca, indudablemente parece estar pensa-do en el hecho de que el inmueble edificado no está segregado,

no está separado con solución de continuidad del resto del terreno en el que se eleva, por cuanto si constituyera finca independiente, el elemento fabril podría merecer la conceptualización de finca urbana, en tanto que la tierra, al estar situada en el campo, podría merecer el calificativo de rústica.

Hay un último requisito que exige el Reglamento de -- Arrendamientos Rústicos, y es el de que el valor de la tierra aneja a la edificación industrial o comercial sea igual o menor al de las edificaciones, presupuesta la inexistencia de éstas. Parece aquí volverse a un criterio ~~ant~~añón de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que había considerado, en determinados casos dudosos o polémicos, que las fincas eran rústicas o urbanas, en razón a motivos de accesoriedad o de valoración crematística, según que el elemento más importante económicamente fuera la tierra o el vuelo tectónico, de tal forma que el ingrediente de más valor determinaba la calificación urbana o rústica del conjunto.

Finalmente, el Reglamento, para comparar los valores de la tierra y de la edificación, exige que el valor igual o menor de las tierras se determine "presuponiendo la inexistencia de las edificaciones" indudablemente, aquí el legislador lo que pretende es que la tierra se valore de una forma que podemos denominar genuina; es decir, que para realizar la medida del valor de la misma se tengan en cuenta exclusivamente sus características agrológicas; o sea, el precio que la tierra tiene como tal tierra, abstracción hecha de la plusvalía o super-valor que aña de siempre a culaquier parcela la existencia de una edificación sobre la misma.

b) En la Ley del Suelo.

La Ley del Suelo dedica al estudio del suelo urbano y del suelo rústico los artículos 63 y siguientes. En primer término, el artículo 63 dice que "Constituirán el suelo urbano lo siguientes terrenos:

a) Los comprendidos en el perímetro que defina el casco de la población.

b) Los que estén urbanizados.

c) Los que, aun sin urbanizar, se hallaren enclavados en sectores para los que ya existiere aprobado Plan Parcial de Ordenación.

El artículo 64 dispone que "constituirán el suelo de reserva urbana los terrenos comprendidos en un Plan General - de Ordenación para ser urbanizados y no calificables de suelo urbano según el párrafo primero del artículo anterior."

El concepto de finca rústica lo establece la Ley del Suelo por vía de oposición. En este sentido dice el artículo 65 de la Ley que "Constituirán el suelo rústico los terrenos que no fueren incluidos en ninguno de los supuestos de los dos artículos precedentes".

La normativa que acabamos de mencionar se establece por la Ley como solución progresiva para los municipios que gozan de un Plan de ordenación. Pero el legislador no podía li-

mitarse a la regulación del suelo exclusivamente en estos municipios, porque lo cierto es que la realidad urbana española contempla también muchas poblaciones en las que no existe Plan de Ordenación. Por ello, el artículo 66 de la Ley del Suelo cierra el círculo de la regulación legal en esta materia, con una normativa en la que también la definición de las tierras rústicas se conforma por vía de exclusión. Este artículo 66 dice literalmente: "1) En las poblaciones que carecieren de Plan de Ordenación, el territorio se clasificará en suelo urbano y rústico.

2) Constituirán el suelo urbano los terrenos comprendidos en un perímetro edificado al menos en el 20 por 100 de su extensión superficial.

3) Constituirán el suelo rústico los demás terrenos no incluíbles en la clasificación anterior".

c) En la Ley refundida de Contribución urbana.

La regulación contenida en el Texto refundido de la Contribución urbana de 12 de mayo de 1.966 contiene una normativa que en líneas fundamentales coincide con lo dispuesto en la Ley del Suelo y también con los preceptos del Reglamento de Arrendamientos Rústicos. El artículo 3.º de dicho Texto refundido define qué constituyen bienes de naturaleza urbana a efectos de dicha Contribución. El artículo 4.º concreta más e indica que son suelo urbano los siguientes grupos de bienes:



1.º Los estrictamente urbanos, grupo que a su vez - comprende los siguientes:

a) En los Municipios en que exista Plan General de Ordenación, los que formen parte de sectores del casco de la población, ocupados por construcciones en sus dos terceras partes; los que estén urbanizados con arreglo a las normas mínimas establecidas en cada caso por el Plan, y los que, aun sin urbanizar, se hallen enclavados en sectores con plan parcial de ordenación aprobado.

b) En los Municipios que carezcan de Plan de Ordenación, los que resulten abarcados en un polígono edificado al menos en el 20 por 100 de su extensión superficial.

2.º También se considera suelo urbano los terrenos de reserva urbana integrados en un Plan General de Ordenación para ser urbanizados y no calificables de urbanos, según el número precedente.

3.º Los que, cualquiera que sea su naturaleza, dispongan de vías con pavimentos.

4.º Los fraccionados en forma que rompan la unidad mínima de cultivo señalada en los Planes Generales de Ordenación.

Como vemos al examinar esta enunciación del texto -

contributivo, nos encontramos con terrenos que inicialmente podrían reputarse como rústicos. Así, por ejemplo, cuando en el apartado a) habla de terrenos que, sin urbanizar, se hallan enclavados en sectores con Plan parcial de Ordenación. Así, también, el apartado b), que generaliza la conceptualización de urbano a un polígono por el hecho de que tenga edificios en la quinta parte de su extensión superficial. Así también los terrenos de reserva urbana, en expectativa de ser urbanizados, pero que todavía no lo están. Y así, por último, los terrenos a que se refiere el número 3.º, porque los sujeta a Contribución urbana, cualquiera que sea su naturaleza; es decir, tanto si son rústicos como si son urbanos.

Claro está que, como decimos inicialmente, estos terrenos podrían tener una dedicación agraria, pero una vez que actúan las autoridades administrativas, quedará establecida de forma terminante su conceptualización de urbanos. Precisamente por ello el número 2.º del artículo 4.º establece la determinación, por acto oficial y administrativo (afectante a cada término municipal), de los límites del perímetro a que se extiende el sujeto a contribución; es decir, el suelo que tributariamente habrá de considerarse en el futuro como suelo urbano.

#### Incidencia de la Ley del Suelo en los arrendamientos rústicos.

La correlación que establece la legislación vigente

en Contribución urbana, respecto a las calificaciones de la Ley del Suelo, aconseja examinar con algún detenimiento el problema planteado, desde la perspectiva de la propia Ley del Suelo. Por otra parte, la Ley del Suelo ofrece una respuesta al problema de la posible extinción de los arrendamientos como consecuencia de la calificación de un terreno. Y concretamente el artículo 47. Este precepto establece la obligatoriedad de observancia -- de los planes de urbanismo, ya sean nacionales, provinciales o municipales. También los planes comarcales traen consigo la -- obligatoriedad, que tiene una trascendencia real inmobiliaria, por las limitaciones que produce en la propiedad. Precisamente los primeros párrafos del artículo 47 se refieren a las limitaciones que los planes acarrearán en el uso de los predios.

Es el número 2.º de este artículo 47 el que prevé una cierta elasticidad en cuanto a la obligatoriedad del Plan de Urbanización. Y establece: "Si no hubieren de dificultar la ejecución de los planes, podrán autorizarse sobre los terrenos, previo informe favorable de la Comisión Provincial de Urbanismo, usos u obras justificadas de carácter provisional, que habrán de demolerse cuando lo acordare el Ayuntamiento sin derecho a indemnización, y la autorización aceptada por el propietario deberá inscribirse, bajo las indicadas condiciones, en el Registro de la Propiedad."

Y es el párrafo 3.º siguiente, de este mismo artículo 47, el que, enlazando con la permisión establecida en el párrafo anterior, va a abrir una brecha en el régimen proteccionista de los arrendamientos, rústicos y urbanos, regulados por

Leyes especiales. Transcribimos literalmente este párrafo por el interés que presenta a los efectos de nuestro estudio. Dice así: "El arrendamiento y el derecho de superficie de los terrenos a que se refiere el párrafo anterior, o de las construcciones provisionales que se levanten en ellos, estarán excluidos del régimen especial de arrendamientos rústicos y urbanos y, en todo caso, finalizarán automáticamente con la orden del Ayuntamiento acordando la demolición o desalojamiento para ejecutar los proyectos de urbanización."

Al decir que los terrenos (por ejemplo, los de reserva urbana) que son próximos a los cascos de las poblaciones, estarán excluidos del régimen especial de arrendamientos rústicos, se quiere dar a entender que el arrendamiento preexistente sobre las tierras ha entrado en una fase conflictiva. por cuanto el Reglamento de Arrendamientos Rústicos exige que los mismos tengan por objeto una finca rústica y un determinado predio - puede ser finca rústica, pese a que se encuentre en las proximidades de una urbe -, pero perderá esta conceptualización "a posteriori" si en virtud de un Plan de Ordenación los terrenos en cuestión se incluyen dentro de las precisiones de la reserva urbana. En este caso se habrá producido un cambio de la naturaleza del inmueble derivado de una disposición legal.

En realidad, aquí no se plantea ningún problema de derecho intertemporal o transitorio. La cuestión surgiría si la Ley del Suelo hubiese sido posterior al Reglamento de Arren

damientos Rústicos y hubiera normado de modo diferente la calificación urbana o rústica de los terrenos.

Pero la situación es la inversa: el Reglamento de Arrendamientos Rústicos es del año 1.959, y la Ley del Suelo, de 1.956, y, además, tanto uno como otra vienen a calificar como urbanos determinados suelos agrestes siempre que se encuentren situados en los perímetros o polígonos previstos por el legislador.

Ahora bien, una situación similar a la que plantea el derecho transitorio pudiera producirse, pese a las previsiones legales, en el supuesto de que un determinado Ayuntamiento deseara incrementar sus realizaciones urbanísticas y quisiera convertir en terreno urbano alguno que hasta el momento era rústico, y que por ser rústico era materia pro pia de un arrendamientos de los regulados en el citado Reglamento. El hecho de que posteriormente se consedieren terrenos de reserva urbana traerá como consecuencia el que el terreno deje de ser rústico, lo cual, en perfecta ortodoxia jurídica, puede tener trascendencia hacia el futuro, pero no hacia el pasado. Si el terreno, a partir de un momento concre to, dejaba de ser rústico, en el porvenir no podrían asentarse sobre él arrendamientos de esta índole. Pero ¿qué pasa con los arrendamientos perfectamente constituidos sobre el terreno cuando éste era rural y antes de que el municipio acordara extender su área urbanística . ? Si acu--

diéramos al Derecho común para resolver este problema, tendríamos que utilizar las disposiciones transitorias del Código Civil. En el párrafo preambular de las mismas se dice:

"Las variaciones introducidas por una Ley, que perjudiquen derechos adquiridos según la legislación anterior, no tendrán efecto retroactivo." Y reiteran esta solución las disposiciones transitorias 1.<sup>a</sup> y 2.<sup>a</sup> del mismo texto legal. La 1.<sup>a</sup> establece que se regirán por la legislación anterior los derechos nacidos, según ella, de hechos realizados bajo su régimen, aunque la nueva Ley los regule de otro modo o no los reconozca. Y la disposición transitoria 2.<sup>a</sup> establece que los actos y contratos celebrados bajo el régimen de la legislación anterior, y que sean válidos con arreglo a ella, surtirán todos sus efectos según la misma.

Pero la legislación especial, es decir, la Ley del Suelo, tiene mayor envergadura positiva, en cuanto que es Ley más específica y posterior en el tiempo. Y ya hemos visto que el párrafo 3.<sup>o</sup> del artículo 47 de la Ley del Suelo establece que los arrendamientos estarán excluidos del régimen especial de arrendamientos rústicos, lo que significa que no les serán aplicables los privilegios establecidos en dicha legislación, como es el de la tácita reconducción, el derecho de retracto, etc. Además, por si quedaba alguna duda, el inciso final de este párrafo 5.<sup>o</sup> resulta tremendamente drástico porque establece que tales arrendamientos, en todo caso, finalizarán automáticamente con la orden del Ayuntamiento.

Concluye este párrafo 3.º diciendo que finalizarán los arrendamientos con la orden del Ayuntamiento tendente a ejecutar los proyectos de urbanización. Los artículos iniciales de la Ley del Suelo, al referirse a los planes de urbanización, - destacan que el planeamiento urbano consta de dos fases. Un primer momento, en el que se establece el plan, y un último instante, en el cual el plan se convierte en una realización concreta, que es cuando se aprueba la ejecución del proyecto de urbanización.

Parece desprenderse de este párrafo 3.º que el hecho de un terreno, por incidir sobre él un plan de urbanización, - pase a convertirse legalmente en urbano, no implica la cesación inmediata de su régimen arrendaticio rústico. La observancia del plan comporta de modo inmediato que el contrato quede excluido del régimen de arrendamientos rústicos, con lo cual nos encontramos en presencia de un arrendamiento que lleva insito el cáncer jurídico de su extinción, por cuanto al no poder refugiarse en el Reglamento de Arrendamientos Rústicos, no puede beneficiarse de la prórroga establecida para este contrato protegido. Pero ello no implica su inmediata extinción, sino su conclusión, -- cuando finalice el plazo contractual. Bien claramente lo establece el precepto cuando previene que estos arrendamientos finalizarán automáticamente en virtud de una orden del Ayuntamiento para ejecutar los proyectos de urbanización, pero la orden del Ayuntamiento podrá ser muy posterior en el tiempo al momento en que se apruebe el Plan de Ordenación.

El referirse a "todo caso" quiere tener una finalidad purgadora e ilimitada que no se concrete, que no se restrinja, a los supuestos de extinción contractual, contenidos en las Le y es de Arrendamientos Rústicos, en el Código civil....; se establece, pues, una normativa omnicomprendensiva.

El precepto es tan rígido, tan virulento, que dice que los contratos finalizarán automáticamente; es decir, "ipso jure", sin atender a temperamentos o contemplanaciones, sino de la forma inmediata que el texto legal ha querido establecer.

Se refiere este párrafo a la orden del Ayuntamiento acordando la demolición o desalojamiento. La orden establecerá la demolición cuando se refiera o bien a arrendamientos urbanos, o bien a terrenos sobre los que se hubieran permitido obras de carácter provisional. El concepto de "desalojar" utilizado en la Ley del Suelo, tal vez tiene un alcance mayor que el utilizado por la Ley de Arrendamientos Urbanos, en el sentido de lanzamiento de los inquilinos de un edificio. No hay que olvidar que este párrafo 30 se refiere tanto a los arrendamientos rústicos como a los arrendamientos urbanos, y tratándose de arrendamientos rústicos, en muchas ocasiones el arrendatario no vive sobre el terreno que explota o cultiva. Por ello, en este caso, el desalojo pudiera interpretarse en un sentido laxo, comprendiendo también el arrancar las especies, las plantaciones, que pudieran existir sobre la finca para viabilizar su conversión en zona urbana.



Cabría pensar en si puede relacionarse con el último párrafo del artículo 47 de la Ley del Suelo lo que se dispone en la causa 6.<sup>a</sup> de desahucio a que se refiere el artículo 28 de la Ley de Arrendamientos Rústicos. Este texto dice literalmente: "El arrendador podrá desahuciar judicialmente al arrendatario por no destinar la finca a la explotación o cultivo que previamente se hubiese pactado, salvo que ello sea debido al cumplimiento de disposiciones estatales".

En este precepto se advierte, en primer lugar, una especificación innecesaria en la expresión "desahuciar judicialmente", ya que todo desahucio constituye el lanzamiento procesal por intermediación de la autoridad judicial del titular del disfrute o uso de una finca.

Ciertamente, tratándose de una finca que esté situada en la zona limítrofe del casco urbano de una ciudad, en un paraje que hasta el momento de realizarse la ordenación del suelo constituía un terreno rústico, el hecho de que sobre el mismo incida con sus categorías jurídicas la Ley del Suelo, podría traer como consecuencia la conversión por vía legal de tal terreno rústico en urbano, situación que se advierte paladinamente tratándose de los terrenos de reserva urbana. Según el artículo 47 de la Ley del Suelo, los arrendamientos, tanto rústicos (que exige para su conceptualización de tales que recaigan sobre una finca que legalmente pueda conceptuarse como rústica)

como los urbanos, finalizarán automáticamente en virtud de la orden del Ayuntamiento por la que se proponga ejecutar el proyecto de urbanización.

Si pensamos en el supuesto de una locación rústica, nos encontramos en presencia de un terreno que fruicionalmente está consagrado a la agricultura. Pero la estela de consecuencias jurídicas, que lleva inherente la declaración de dicho predio como reserva urbana, trae como consecuencia que el mismo pase a conceptuarse como suelo urbano, y en consecuencia su dedicación futura deberá ser no un destino agrario, sino la consagración de la tierra a la industria, a los viales, a parques y jardines, etcétera, y, en suma, la transmutación de una finca rústica en urbana trae como consecuencia que sea necesario alterar el destino económico de la misma.

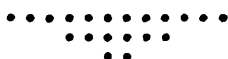
Así las cosas, puede pensarse, a primera vista, en la aplicación de la causa 6.ª del número 28 de la Ley de Arrendamientos Rústicos, por cuanto si una huerta ha de convertirse en una calle, en una calzada o en un edificio urbano, evidentemente el arrendatario no está destinando la finca a la explotación o cultivo que previamente se hubiese pactado. Hay un -- cambio de destino que parece ser el que justifica los desahucios drásticos que preconiza la Ley de Arrendamientos Rústicos.

Sin embargo, esta misma causa 6.<sup>a</sup> prevé la aplicación de una excepción: "La de que el cambio de destino sea de bido al cumplimiento de disposiciones estatales." En este supuesto, evidentemente la situación adolece de falta de voluntariedad por parte del arrendatario, cuya actitud provoca que el arrendador pueda acudir a los remedios traumáticos de la Ley Procesal. Lógico es que si el cambio de destino se produce por vía de una fuerza superior, cual es la actuación estatal, ciertamente no puede imputarse dicha alteración al arrendatario, - con lo que falta la condición fundamental para que la alteración contractual pueda desembocar en la sanción que implica el desahucio.

En resumen, que si la desafectación de la finca a la explotación o cultivo pactado se debe al cumplimiento de disposiciones estatales, no existe en este supuesto la causa de desahucio, y el arrendatario debe continuar en el goce pacífico de la finca como ocurrirá, por ejemplo, si el Estado, en defensa de los altos intereses de la economía nacional y el desarrollo agrario, establece con carácter forzoso una reconversión de cultivos en determinada zona del territorio nacional.

Sin embargo, la normativa de la Ley de Arrendamientos Rústicos difiere de lo dispuesto en el artículo 47 de la Ley del Suelo. En este precepto se establece, en principio, la obligatoriedad de los Planes de Ordenación. Y a continuación prevé la conclusión de los arrendamientos existentes si surge

la orden del Ayuntamiento acordando la demolición o desalojo. Pero es claro que una orden municipal no constituye la disposición estatal a que se refiere la aludida causa 6.<sup>a</sup>, pues no emana del Gobierno central del país, sino de una autoridad local.



Resulta, pues, que por la acción concertada de la Ley del Suelo (1.956), del Reglamento de Arrendamientos Rústicos (1.959) y de la Ley de Arrendamientos Urbanos, el arrendamiento que se constituya para explotar agrícolamente una finca sita en la zona de reserva urbana de una ciudad no podrá constituir un arrendamiento rústico (de los regulados en el Reglamento de 1.959) porque dicha finca se reputará urbana y, por definición, el arrendamiento para que se califique de rústico ha de tener por objeto el disfrute de un predio rústico.

Pero si el aprovechamiento agrícola de un predio, motejado de urbano por el legislador, no puede conceptuarse como arrendamiento rústico, ¿qué carácter jurídico podemos atribuirle? Evidentemente, el contrato que sirve de pábulo para -- que el disfrute pueda realizarse, se ha de caracterizar como arrendamiento porque es base para que se trueque un haz de rentas por la utilización de unas tierras. Y los arrendamientos, según las clasificaciones del Derecho civil, pueden tener por objeto los bienes muebles, los semovientes u los inmuebles. Es tos últimos se subdistinguen en rústicos y urbanos. Por muchas

licencias normativas que queramos conceder a las Leyes, lo que no cabe duda es que la cesión mediante renta de una huerta para plantar frutales, no puede calificarse de arrendamientos urbano, aunque fiscalmente el terreno se repunte urbano..Nos lo demuestra el Texto refundido de la Ley de Arrendamientos Urbanos, que en su artículo primero, al enmarcar el ámbito de aplicación de la propia Ley, afirma que el arrendamiento de fincas urbanas comprende el de viviendas y el de locales de negocio.

Claro es que la explotación hortícola ni es una vivienda ni un local de negocio. Por tanto, no se registrará por la Ley de Arrendamientos Urbanos, Pero como la finca (si está dentro de la zona de reserva urbana) se reputa urbana, tampoco podrá registrarse su arrendamiento por el Reglamento de 29 de abril de 1.959.

¿Qué ocurre? ¿Nos encontramos ante una "locatio-conductio" sin regulación normativa que va al par del Derecho? No tal. El arrendamiento (que será rústico), si se estipuló después de aparecer la Ley del Suelo (1.956) o después de promulgarse el Reglamento de 1.959 o el nuevo régimen de la Contribución urbana, no podrá acogerse a la legalidad del Reglamento de Arrendamientos Rústicos por expresa exclusión de éste, pero será un disfrute que se registrará por lo pactado, por lo establecido con carácter necesario en el Código Civil y por la Ley del Suelo, en su artículo 47, al menos, al establecer para toda clase de arrendamientos (y, por tanto, también para los rústicos) una causa drástica de extinción.

## CONTRATO MIXTO DE EJECUCION DE OBRAS

El fenómeno invasor del urbanismo, que paulatinamente va engullendo nuestras playas y nuestros campos para convertirlos en ciudades, tiene una clara incidencia en los ámbitos del impuesto sobre los actos jurídicos documentados. Porque cuando un fragmento de agro se trueca en suelo urbano o de reserva urbana y cuando sobre esos terrenos se proyecta el afán constructor, surgen concatenados una serie de supuestos que no son indiferentes al Fisco. Se producen, en serie sucesiva, las parcelaciones, las reparcelaciones, las edificaciones..., que tienen un vocabulario equivalente en la legislación registral y en los textos fiscales por ella influídos. Los términos de la Ley del Suelo se pronuncian inmobiliariamente con otras palabras de igual valencia semántica y de clara repercusión tributaria. En este mundo tabular se echa mano de sinónimos de más vieja acuñación: agrupaciones, divisiones, segregaciones, agregaciones de fincas, declaraciones de obra nueva... Y todos estos son conceptos que el legislador, tal vez sin demasiada meditación y sin una adecuada estructuración parece haber convocado para someterlos a la presión impositiva.

Así, en el artículo 102, número 2 del Texto Refundido de los impuestos generales sobre las transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, parece presuponer la -

sujeción de las declaraciones de obra nueva cuando minimiza - la imposición por motivos turísticos: "Gozarán de una reducción de hasta el 50 por 100 las declaraciones de obra nueva - a que se refiere la Ley de 28 de diciembre de 1.963 sobre Centros y zonas de interés turístico nacional".

En el mismo sentido, prejuzgador de la tributación normal de las alteraciones de la extensión superficiaria de - los terrenos, se pronuncia el artículo 101 del propio texto, - según el cual "están exentos del impuesto: 15. Las escrituras públicas de segregación, agrupación y agregación de terrenos que se destinen a la construcción de "viviendas de protección oficial..."

16. Los documentos públicos de parcelación y reparce-  
lación declaradas obligatorias por los Ayuntamientos...

17. Los documentos públicos de segregación, agraga--  
ción, agrupación y división de terrenos con el fin indicado -  
en el apartado anterior

Pese a la claridad de estos preceptos, creemos que los mencionados conceptos no son gravables. Porque hay una - incongruencia insalvable entre los mismos y el número 38 de la Tarifa correspondiente. Y se viene a producir una petición de principio. Porque al no serles aplicable ningún tipo de -

tributación es imposible precisar la cuota subsiguiente. Y - no pudiéndose determinar la deuda tributaria no puede hablar se de ninguna obligación contributiva.

En el Reglamento del Impuesto de Derechos reales de 15 de enero de 1.959, la tributación de las declaraciones de obra nueva estaba proclamada explícitamente en su artículo - 18, que las consideraba liquidables por los conceptos de compra-venta o de contrato mixto de ejecución de obras con suministro y sobre la base del valor escriturado.

Pero la nitidez normativa ha desaparecido después de las últimas reformas. Las declaraciones de obra nueva no figuran mencionadas por sus nombres y apellidos entre los - conceptos específicamente tarifados. Hay que acudir a la puer ta secundaria del número 38 de la Tarifa para defender la su jeción impositiva de estas declaraciones. Pero la defensa es aventurada y nada fácil. Los propios términos literales de - ese número arancelario repudian la inclusión en sus límites tributarios de las declaraciones de obra nueva.

Trataremos de probarlo examinando, a continuación de la Tarifa, el artículo 44 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales y el 113 del texto refundido. Ambos precep tos, por caminos indirectos, vienen a confirmar nuestra in terpretación de la Tarifa en el sentido de la no sujeción - de las declaraciones de obra nueva.



Ceñiremos nuestra argumentación a las declaraciones de obra nueva, por motivos preelegidos de comodidad argumental. Pero todo lo que sostenemos a continuación es predicable con idéntica justificación jurídica, para las escrituras que contengan agregaciones, agrupaciones, segregaciones o divisiones de terrenos.

Una declaración de obra nueva es la constancia documental y subsiguiente de un anterior contrato de obras o - de una construcción realizada directamente por el mismo declarante. La declaración de obra nueva, según la común opinión de los Liquidadores, está sujeta a gravamen por el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, en virtud del número 38 de la Tarifa.

Pero tal como figura la dicción actual de este número tributario, habrán de soportar el impuesto todas las declaraciones de obra nueva. O por el contrario, y según la interpretación que se sustente, no habrá de tributar ninguna - de las que se presenten ante las oficinas gestoras.

Decimos lo primero porque, según la legislación anterior del Impuesto de Derechos reales, las declaraciones de obras nuevas se sometieron a tributo con vistas a cegar una de las puertas de evasión tributaria entonces existente, debido a que los contratistas y propietarios de los bienes a -

los que se habían incorporado las obras nuevas, con frecuencia eludían el impuesto alegando que la construcción se había realizado en virtud de un contrato verbal, con lo que al no existir documento gravable, y dada la exención concedida a -- los contratos verbales "siempre que su cumplimiento no requiriese que constasen por escrito" no había forma de sujetar a la imposición a numerosos supuestos tributarios en los que -- la franquicia se aliaba con el fraude fiscal, porque generalmente las construcciones se habían realizado en virtud de contratación escrita, cuya ocultación escapaba a los controles inspectores de la Hacienda Pública.

Pero ciertamente existía, bajo aquella regulación, un supuesto claro de no tributación. Se producía cuando alguien con medios propios y sobre bienes también privativos construía una obra nueva. En este caso ya no podía acudirse al -- concepto tributario del contrato de obras o de construcción, porque éste requiere por definición una dualidad de partes contratantes: el arrendador y el arrendatario de la actividad constructora.

Claro es que toda esta estructura fiscal se vino -- abajo con la reforma tributaria de 11 de junio de 1.964, porque la nueva legislación creó el llamado Impuesto sobre el -- Tráfico de Empresas, que absorbió toda la tributación referente a los contratos simples de obras y mixtos de obras con su ministro, siempre que se realizasen por empresas mercantiles, sujetas a la Contribución Industrial y con carácter de habitualidad. Es decir, que prácticamente asumió toda la savia --

constructora que podía tener la suficiente envergadura económica como para interesar al Fisco, en cuanto importante fuente de riqueza.

Bajo esta tónica —que ya empezó a acusarse con la reforma fiscal del año 1.957— se puede decir que, si se acepta la tributación de las declaraciones de obra nueva (lo cual, como luego veremos, no aparece muy claro en el número 38 de la Tarifa) hay que concluir que estarán sujetas todas ellas, sin verificar averiguaciones referentes a si el constructor es o no una persona distinta del propietario de los bienes a los que se incorpora la obra y de si ha empleado o no medios propios; es decir, que, admitida la sujeción de las declaraciones de obra nueva, deberán someterse a tributación todas ellas, prescindiendo de que haya o no existido una pluralidad de partes contractuales. Por tanto, deberá satisfacer el impuesto incluso la persona que ejecuta para si misma la obra mediante una realización directa y sin contratar con un constructor ajeno.

El número 38 de la Tarifa se refiere a "las primeras copias de las escrituras y actas". Y añade "que contengan actos o contratos no sujetos al Impuesto general sobre el Tráfico de las Empresas ni comprendidos en los títulos referentes al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Intervivos".

El hecho de que este concepto tarifado aluda a las primeras copias de los instrumentos notariales que contengan

actos o contratos, demuestra claramente que estamos en presencia de un impuesto certeramente denominado de "actos jurídicos documentados". Porque si fuese una especie de impuesto como el antiguo del Timbre, que sólo gravase los documentos, la Tarifa se hubiera referido exclusivamente a las copias de escrituras y actas, sin amalgamar la noción al concepto sustantivo de los actos o contratos contenidos en el documento en cuestión. Pero como se trata de un impuesto de doble vertiente, que sujeta a tributo las manifestaciones instrumentales siempre que reflejen negocios sustantivos, por eso es correcta la forma de manifestarse, a este respecto, el ya aludido número 38.

Si solo se gravasen los documentos no se restringiría la dicción legal a las primeras copias de las escrituras. Cuando nos hallamos en presencia de un tributo que grava las manifestaciones documentales, lo que adquiere relevancia es el documento en si, con independencia de lo que en él se constituya o atentigüe. Esto se advierte claramente en la tributación de las certificaciones expedidas por autoridades o funcionarios, a que se refiere el número 32 de la Tarifa. Cada certificación tributa con independencia de otras que pudieran expedirse. Si un interesado solicita 50 certificaciones en las que se acredite una misma realidad burocrática deberá timbrar cada una de ellas con independencia, y el

funcionario que se responsabilice de la percepción tributaria exigirá 50 reintegros reiterativos, sin tener en cuenta que lo que se pretende acreditar quedó ya patentizado en -- virtud de la primera de las certificaciones expedidas.

Pero existen otros conceptos tributarios en los -- que la naturaleza mixta del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados se visibiliza con toda nitidez. Es el caso del -- número 38 de la Tarifa, al que preocupa no sólo el vehículo documental sino también la sustantividad de los actos acreditativos. Hasta tal punto que sólo puede exigirse nueva tributación cuando se está constatando una realidad jurídica diversa. Pero si la escritura o el acta se refiere al mismo acto o contrato, no se puede recabar el tributo más que una so la vez. De ahí que el número 38 se refiera a las primeras co pias de las escrituras y actas, con lo cual se excluyen de -- tributación a las sucesivas copias que pueden expedirse para el mismo interesado en número ilimitado (1) porque por haber se tenido la vista puesta en el acto o contrato sustantivo, -- se trata de eludir la doble tributación, yá que, dada la for

(1) Entiéndase: Se las excluye de tributación por ese número 38 de la Tarifa, lo que no empece para que hayan de soportar el gravamen de 5 pesetas a que se refiere el número 37 de la misma Tarifa.

ma de proceder de la actuación notarial, las copias segundas y posteriores de producen con una similitud de contenido total con la primera. En ellas no puede existir ni variedad de formato ni variedad de contenido con respecto a lo que se ha ce constar en la escritura matriz y en la primera copia.

Sin embargo, el número precedente de la Tarifa, el 37, si se refiere a una tributación exclusivamente documental, porque obliga, sin detenerse por la circunstancia de que hayan podido producirse otras copias de contenido idéntico, a tributar (por todos los pliegos de las copias y de las matrices) con papel de cinco pesetas, afectante a las escrituras, actas y testimonios notariales en general.

El número 38 amalgama unas nociones, notarialmente inconciliables. Porque se refiere a las escrituras y actas - que contengan "actos o contratos". Según la legislación notarial, nunca las actas pueden expresar actos o contratos. A es te respecto es interesante recordar el artículo 144 del Regla<sup>u</sup>mento Notarial, según el cual "El instrumento público compren<sup>u</sup>de las escrituras públicas, las actas y, en general, todo documento que autorice el Notario, bien sea original, en copia o testimonio".

"Contenido propio de las escrituras públicas son - las declaraciones de voluntad, los actos jurídicos que impli

quen prestación de consentimiento y los contratos de todas - clases".

"La órbita propia de las actas notariales afecta exclusivamente a hecho jurídicos que por su índole peculiar no - pueden calificarse de actos o contratos, aparte otros casos en que la legislación notarial establece el acta como manifestación formal adecuada".

La legislación notarial reitera esta separación conceptual entre las escrituras y las actas, enfatizando siempre que las actas tienen por cometido propio los hechos, en todos los - artículos que se consagran a delimitar la esfera propia de cada tipo de actas notariales. Es muy revelador a este respecto el - artículo 197 del mismo Reglamento Notarial, según el cual "Los Notarios, a instancia de parte, extenderán y autorizarán actas en que se consignen los hechos y circunstancias que presencien o les consten, y que por su naturaleza no sean materia de contrato".

En la misma línea se produce el artículo 199, definidor de las actas de presencia, según el cual las mismas "acreditan la realidad o verdad del hecho que motiva su autorización".

Según el artículo 200, "será también materia de las - actas de presencia toda clase de requerimientos efectuados por una persona a otra, los ofrecimientos de pago y entrega de dinero, documentos y efectos".

El artículo 202 se refiere a las actas de notificación y requerimiento. El artículo 208, a las actas de referencia, diciendo que serán redactadas por el Notario de la manera más apropiada a las declaraciones de los que en ella intervengan.

El artículo 209 dice que las actas de notoriedad -- tienen por objeto la comprobación y fijación de hechos notorios...

El artículo 211, referente a las actas de protocolización, preceptúa que el texto hará relación al hecho de haber sido examinado por el Notario el documento que deba ser protocolado.

Finalmente, el artículo 216 se refiere a las actas de depósito ante Notario.

Como vemos, barajando la legislación notarial no -- hay forma de encontrar sentido al número 38 de la Tarifa, porque en el mismo se alude a las actas que contengan actos o -- contratos, y por definición notarial las actas nunca pueden -- constatar negocios jurídicos, actos o contratos, sino exclusivamente hechos. Claro es que si aludimos a los conceptos de -- la parte general del Derecho no resulta tan heterodoxa la fórmula del artículo 38, porque cuando se profundiza más o menos filosóficamente en las nociones básicas del Derecho los con--ceptos se hacen borrosos, cuestionables y pierden la rotundi-



dad de sus perfiles. Precisamente por esta flexibilización - que permite la doctrina jurídica general es por lo que antes invocábamos los artículos 200, 202 y 208 del Reglamento Notarial, porque se refieren a supuestos de actas que podrían conciliarse con situaciones referentes a actos jurídicos en la elástica concepción de la doctrina general del Derecho. Para demostrarlo vamos a traer a colación algunas nociones amplias de los hechos y de los actos jurídicos, en las que, por su misma vaguedad y amplitud, son permisibles las trashumanancias conceptuales.

Pero, sin embargo, debe quedar una idea clara. El número 38 de la Tarifa ha utilizado conceptos y construcciones notariales y, por tanto, debió amoldarse a las estructuras y compartimentos elaborados por el Derecho Notarial. Precisamente por no haberlo hecho es repudiable este artículo, que resulta antinómico con lo establecido en el Reglamento Notarial. Sólo hay un procedimiento para hacer viable este número 38, - consistente en introducir en su fórmula una breve amplificación que permita dar entrada a las clasificaciones del Derecho Notarial. Por eso, en una futura reforma de la Tarifa, este número 38 podría girar con la siguiente redacción:

"Las primeras copias de las escrituras y actas que tengan por objeto actos, contratos, declaraciones de voluntad o hechos no sujetos al impuesto..."

Según Castán, hecho jurídico es todo suceso al que el ordenamiento atribuye la virtud de producir, por si o en unión de otros, un efecto jurídico, es decir, la adquisición la pérdida o la modificación de un derecho.

Y el acto jurídico no es más que una subespecie del hecho jurídico. En este sentido nos dice el ilustre civilista que "el acto, en sentido jurídico, supone un hecho humano, -- producido por voluntad, consciente y exteriorizada. Cuando el acto produce, conforme a las disposiciones del Derecho objetivo, un efecto jurídico es llamado "acto jurídico".

La doctrina diversifica los actos jurídicos en lícitos e ilícitos . Los primeros a su vez comprenden dos grupos:

a) Los actos humanos lícitos cuyo efecto jurídico -- no se dertermina por el contenido de la voluntad, sino únicamente y con carácter forzoso por la ley. A estos actos los de nomina Enneccerus actos de derecho y los subdivide en los que denomina actos semejantes a los negocios jurídicos y actos -- reales.

Son actos semejantes a los negocios los actos de -- derecho que contienen extereorizaciones de un movimiento del espíritu y en los cuales el efecto jurídico se produce por la ley. Entre ellos figuran la intimación o requerimiento, que -- expresa la voluntad del acreedor de ser pagado y que engendra, por ministerio de la ley, el efecto de la mora, las conminaciones, las notificaciones y requerimientos.

b) Los actos humanos lícitos consistentes en una declaración de voluntad directamente dirigida a producir un efecto jurídico, para el cual es decisivo y regulador el contenido de esa voluntad. Se les llama declaraciones de voluntad o negocios jurídicos. Von Thur incluye en este grupo las comunicaciones o notificaciones, aunque las adscribe al subgrupo de los que llama "actos semejantes a los negocios".

Con esta breve referencia a la doctrina general del Decreto se puede demostrar fácilmente la pérdida de perfiles de los conceptos elaborados por el Reglamento Notarial. Hemos visto que entre los actos semejantes a los negocios incluían los autores a las intimaciones o requerimientos, a las notificaciones, a los reconocimientos, y que, por otra parte, las mismas notificaciones eran catalogadas entre los negocios jurídicos, lo que patentiza la poca precisión de las clasificaciones doctrinales. Pero es más, Hemos visto que Enneccerus consideraba que los negocios jurídicos son declaraciones de voluntad y mencionaba entre ellos a las notificaciones y a los requerimientos. Es decir, que amalgamaba situaciones incompatibles según el Reglamento Notarial. En efecto, el ya mencionado artículo 144 incluye en el campo propio de las escrituras a las declaraciones de voluntad a los actos y a los contratos y excluye de esta conceptualización -- (artículo 200) a los requerimientos y ofrecimientos de pago y a las notificaciones y requerimientos (artículo 202), porque -- conceptúa que constituyen hechos y que, por tanto el cauce instrumental adecuado a los mismos no es la escritura, sino el -- acta.

Finalmente, conviene detenerse en el análisis de si las declaraciones de obra nueva encajan en los moldes del número 38 de la Tarifa porque este concepto numérico sujeta a - gravamen los documentos que contengan actos o contratos referentes a cantidad o cosa valuable susceptible de ser determinada "en cuanto a tales actos o contratos".

Ciertamente que la declaración de obra nueva tiene por objeto una cosa valuable. La disyuntiva legal se basa en que los actos hagan referencia directamente al numerario o a otros objetos susceptibles de ser medidos en dinero. Documentos que tienen por objeto directo cantidad son aquellos en que una de las prestaciones inmediatas del acto jurídico es el di ne ro. Por ejemplo, un préstamo de dinero, un depósito de dine ro... y los que tienen por objeto directo cosa valuable pueden ser cualesquiera otros contratos en que la prestación en especie o en una cosa determinada pueda traducirse en un valor en metálico.

El número 38 concreta la sujeción a las escrituras que tengan por objeto actos o contratos traducibles en una va loración económica, en cuanto a tales actos o contratos. Pero como nos estamos moviendo dentro de las parcelas del Derecho Notarial, es necesario, para delimitar situaciones mas o menos imprecisas, acudir a las definiciones del mismo Reglamento Notarial. A este respecto es insustituible el artículo 144 cuyo párrafo 2º es necesario invocar de nuevo. Dice dicho párrafo:

"Contenido propio de las escrituras públicas son - las declaraciones de voluntad, los actos jurídicos que impliquen prestación de consentimiento y los contratos de toda clase".

Pero la declaración de obra nueva no puede encasillarse, por mucha licencia que quiera darse al concepto ni entre los actos jurídicos ni entre los contratos. El artículo 144 nos habla de los actos jurídicos que impliquen prestación de consentimiento. La palabra "consentimiento" viene del latin "sentire cum" o "sentir con otro". Es decir, que el consentimiento implica una dualidad o pluralidad de sentimientos concordes, procedentes de distintas personas. Por ello, la declaración de obra nueva, que es una manifestación unilateral del declarante, nunca puede constituir un acto jurídico que implique prestación de consentimiento. Pero tampoco puede conceptuarse como contrato. Porque el contrato, por definición, requiere también una pluralidad de sujetos. No solo nos lo patentiza la definición latina "duorum vel plurium...", sino también el propio concepto del Código Civil, que alude a que por el contrato uno se obliga respecto de otro. Por tanto, como el número 38 sujeta a las escrituras, en cuanto a los actos y contratos contenidos en ellas, hay que llegar a la conclusión de que ortodoxamente no pueden sujetarse a tributación las declaraciones de obra nueva, porque las mismas no pueden conceptuarse ni como actos ni como contratos. Y no debe olvidarse que tanto las exenciones como los actos sujetos tienen que ser objeto de una interpretación restringida hasta el punto

to de que lo que no pueda incluirse dentro de los límites literales del precepto fiscal no debe someterse a tributo, porque de así hacerlo se estarían vulnerando las restricciones de la Ley General Tributaria, que impide la aplicación de la analogía para determinar el hecho tributario.

Sin embargo, no es éste el criterio del legislador fiscal, como lo demuestra el párrafo 2 del artículo 102, según el cual "las declaraciones de obra nueva relacionadas con los centros y zonas de interés turístico nacional gozarán de una reducción de hasta el 50 por 100".

Esta regla del artículo 102 demuestra que el legislador considera sujetas las declaraciones de obra nueva en los casos generales, y por ello precisamente, porque estima que dichas declaraciones deben soportar la carga fiscal, es por lo que en este concreto precepto establece una bonificación del 50 por 100 para las declaraciones de obras realizadas en centros y zonas de interés turístico nacional. Solo pueden otorgarse bonificaciones sobre los conceptos que están sujetos al tributo. Sería absurdo otorgar reducciones sobre actos exentos -- porque la bonificación vendría a ser como desmentir parcialmente la franquicia total concedida por el legislador. Y lo mismo cabe decir de los supuestos de no sujeción, que es, a nuestro modo de ver, la conceptualización que deben merecer las declaraciones de obra nueva. Ya sabemos que se consideran actos no sujetos aquéllos que no están específicamente mencionados en la Tarifa. Por ello, las declaraciones de obra nueva, en cuanto no pueden subsumirse en el grupo de las escrituras a que se refiere el número 38

de la Tarifa, hay que conceptuarlas como actos no sujetos.

Aunque de pasada, conviene indicar que no es correcta la fórmula fiscal que reiterativamente alude a los actos y a los contratos. No es correcta por exceso. Ya que bastaría con que aludiese a los actos jurídicos en general, de los que los contratos son una especie.

Para que el número 38 pudiera invocarse con respecto a la tributación de las declaraciones de obra nueva, debería modificarse no solo la parte inicial del mismo, en la forma que antes indicábamos, sino también la parte final de dicho número, porque viene a ser la que concreta verdaderamente el área de la sujeción fiscal. Por ello debiera amplificarse su redacción en los términos siguientes: "...en cuanto a tales actos,, contratos, hechos o declaraciones."

---

Cuando un determinado acto jurídico figura entre los sujetos al impuesto, para que la liquidación subsiguiente se produzca, es necesario que concurren determinados supuestos de hecho, exigidos por el legislador, y que se adecuan perfectamente a la idiosincrasia del tributo especialmente encarado. En el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, ello es especialmente cierto. Porque lo proclama explicitamente

te el artículo 44 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales, afirmando la necesidad de determinados presupuestos para poder postular la exigibilidad inmediata y concreta de los actos sujetos a la Tarifa fiscal.

Este artículo 44 corrobora nuestra argumentación ya expuesta en el sentido de que las declaraciones de obra nueva no son gravables porque no pueden encajarse en los necesarios quicios impositivos. Y el refrendo es absoluto porque el indicado precepto considera como ineludibles para la exigibilidad fiscal los mismos elementos cuya ausencia en dichas declaraciones hemos reputado básicos para denunciar la no tributación de las mismas.

Por ello ponemos énfasis gráfico en las palabras subrayadas de este artículo. En el precepto afirman su presencia los mismos conceptos cuya existencia requeríamos para que las declaraciones de obra nueva pudieran sujetarse. El artículo 44 requiere la existencia de un hecho (materia propia de las actas notariales), de una convención (expresión sinónima de contrato), de una declaración (precisamente sugeríamos que se agrandase la fórmula del artículo 44 dando cabida en su recinto definidor a los hechos y a las declaraciones de voluntad o de creencias, único modo de sujetar a tributación numerosos conceptos que hoy se filtran entre las anchas mallas del número 38 de la Tarifa), de un acto o de un contrato.



Es en el Reglamento del Impuesto de Derechos reales donde encontramos una perfecta y especialísima fijación del hecho imponible afectante al Impuesto de Transmisiones. Fundamentalmente, es el artículo 44 de este texto legal el que regula la materia que nos ocupa, vigente aún hoy día, - por cuanto la disposición transitoria sexta del texto refundido reconoce la vigencia de las normas reguladoras del Impuesto de Derechos reales, una de las cuales, y de las - más importantes, es el artículo 44 del Reglamento.

La redacción literal del artículo 44 es la siguiente: "Para que sea exigible el impuesto se requiere la existencia de un hecho que, jurídicamente, origine el acto sujeto al impuesto, de una convención expresamente consignada por los contratantes o de una declaración escrita, acreditativa de la existencia de la transmisión, hecha ante cualquier organismo público, para que en él produzca sus efectos dicha - transmisión, o de otro acte que, con arreglo a los principios de derecho, pueda lógica y legalmente deducirse de la intención o voluntad de las partes, manifestada en las cláusulas o estipulaciones del contrato, rectamente interpretadas, o - acreditada en virtud de prueba documental.

Este artículo 44 del Reglamento del Impuesto de - Derechos reales contiene la determinación del hecho tributario cuando establece que para que sea exigible el impuesto se requiere "la existencia de una convención expresa".

Hay que entender que el contrato puede tener no so lo una, sino varias "convenciones". Lo corrobora el artículo 79 del Texto Refundido, conforme al cual, si el documento -- contuviere varias convenciones sujetas separadamente en la Tarifa, se exigirá a cada una de ellas el impuesto que le co rresponda. Aquí la palabra convención está empleada en su sen tido jurídico de acuerdo de voluntades tendente a producir o extinguir obligaciones patrimoniales. Es decir, en su acep ción que lo sinonimiza al vocablo "contrato". Lo demuestra el mismo precepto que analgama ambas palabras, pues se refie re a una "convención" "consignada por los contratantes". Y en inciso posterior se remacha la similitud al referirse a "las cláusulas o estipulaciones del contrato".

Al decir convención "expresa" se está adjetivando la necesidad de la constancia escrita del convenio para que pueda ser sometido a la acción fiscal.

El artículo 44 permite también la exigibilidad del impuesto cuando haya una declaración escrita a efectos oficia les. Como la existencia de esta declaración está opuesta dis yuntivamente a la existencia de una convención expresa, hay que sostener que bastará el hecho de esta declaración, aun sin haberse producido la preexistencia convencional o contrac tual para reclamar el impuesto. "...O de otro acto que con arreglo a los principios de Derecho". Suponemos que el artículo se está refiriendo a los principios generales del Derecho, a esos mismos invocados por el C.C. en su artículo 6º, en defecto de la Ley y costumbre del lugar. En la mayoría de

los casos, el principio de Derecho más utilizado es el de analogía. Pero indudablemente no se refiere al mismo el artículo 44, porque la analogía aparece consagrada, aunque más veladamente que en el texto de 1.947, en el párrafo 2º de este mismo artículo.

Es una redundancia que el artículo se refiera a la deducción lógica. Tanto la deducción como la inducción son procedimientos incluidos en la lógica filosófica. Por ello, si hay auténtica deducción, esta tiene que ser lógica. La deducción es una forma de pensar que consiste en descubrir o llegar al conocimiento de un supuesto singular, partiendo de una verdad universal.

"...Un acto que puede legalmente deducirse..." La Ley y concretamente en nuestro caso la Ley Fiscal, establece reglas generales, no siendo su cometido el de un instrumento de integración de una conclusión particular en una premisa general. -- Tal vez el Reglamento quiera referirse a que el acto deducido debe figurar en el marco de los tarifados, puesto que los actos no mencionados como sujetos ni incluidos en la Tarifa, aunque se pueda deducir su existencia, no son gravables.

"...de la intención o voluntad de las partes". Son conceptos sinónimos, y bastaría con que el Reglamento hubiese utilizado uno solo de los vocablos.

Puede suprimirse una gran parte de los incisos empleados y la redacción quedaría más exacta. Podría ser esta:

"De otro acto que pueda deducirse de la voluntad de las partes".

Porque la deducción es un proceso técnico del pensamiento que permite llegar a una verdad particular partiendo de una premisa universal; este resultado puede conseguirse dando la espalda a los conceptos del Derecho.

El añadir uno de estos principios no podrá servir para llegar a la conclusión si no existe rigor lógico entre las premisas comparadas, y si este rigor existe, para nada servirá el apoyo de un principio de Derecho.

La deducción que permite este artículo 44 no es un procedimiento analógico, como ya hemos dicho, sino más bien un procedimiento de investigación fiscal ejercitado sobre el documento presentado y que, por tanto, ofrece una gran peculiaridad, por cuanto la investigación normal se ejerce precisamente sobre la documentación que eludió su presencia en las oficinas liquidadoras.

En este artículo 44 se alude a los principios de Derecho, como ya hemos dicho, en un sentido de norma interpretativa de la voluntad de las partes, como lo manifiesta el inciso final de este mismo apartado 1º, que obliga a interpretar rectamente las cláusulas del contrato. Queremos -- con ello decir que no nos encontramos en presencia de unos principios generales que sirvan de fuente creadora del Derecho. Creemos que, en materia fiscal, el artículo 6º de nues-

tro Código de Comercio tiene que ser necesariamente recortado, puesto que ni la costumbre del lugar ni los principios del Derecho pueden tener normal aplicación. Al fin y al cabo, el Derecho tributario es una rama del Derecho público, en el cual, de ordinario, ningún papel desempeña la costumbre. Recuérdese el tono limitativo que en el campo del Derecho penal representa el aforismo básico del "Nullum crimen, nulla poena sine lege". En el ámbito del Derecho tributario, solo la Ley debe ser creadora de normas vinculativas para los negocios jurídicos. Así ocurre en materia del impuesto de transmisiones, cuyo Texto Refundido determina en sus artículos 54 y siguientes 65 y 66 los actos sujetos, los exentos y los bonificados, completándose la delimitación del área gravable en el artículo 13 del mismo, según el cual "los actos y contratos, no consignados expresamente en las Tarifas, se considerarán no sujetos al impuesto". Hasta la facultad de sujetar determinados actos jurídicos por asimilación hay que excluir la de la eficacia de los principios generales del Derecho y enmarcarla en el campo de la potestad legislativa, puesto -- que únicamente se declara la sujeción cuando así lo ha resuelto la Dirección General de lo Contencioso, ejerciendo la facultad de dictar normas de jerarquía inferior, que normalmente adoptarán la forma de circulares. Parece que en este punto podría aplicarse sin restricciones el principio de que "quod non est in reglamento (o "in lege") non est in mundo". Si el liquidador del Impuesto pudiese aplicar directamente los principios generales del Derecho y estos tuviesen auténtica "vis" creadora de derechos, cualquier oficina podría ir paulatinamente ampliando la esfera de los actos sujetos.

Y por ello no por aplicación del principio de analogía, pues ya hemos dicho anteriormente que la deducción genuinamente es una cosa distinta de la analogía. Deducir es demostrar que existe tácitamente en el contrato, además de lo que expresa (apertura de crédito, comisión mercantil, precontrato de adjudicación...), otro acto jurídico. Emplear la analogía llevaría a resultados distintos, cual sería, por ejemplo, el de sujetar directamente un precontrato de adjudicación por la semejanza que esta figura jurídica pueda guardar con una promesa de venta o con un contrato de opción, verbigracia. Posibilidad repudiada actualmente por el Reglamento pero que era permitida en el texto reglamentario del 29 de marzo de 1.941, cuando decía (apartado 2º de su artículo 44) que los actos y contratos no consignados expresamente en la Tarifa se liquidarían por los conceptos señalados en la misma a sus similares o análogos.

El inciso del artículo 44, referente a los actos deducidos, no tiene aplicación al caso de las adjudicaciones. Porque, si bien fiscalmente pueden apreciarse como deducidos toda clase de actos, hay que excluir la adjudicación de bienes para pago de deudas, que tiene que ser expresa según el apartado 1º del artículo 55 (o a lo sumo tácita en asuntos sociales).

En el supuesto del acto deducido confluyen varias convenciones, una de las cuales no se declara pero se desprende de las expresamente convenidas. El acto deducido es simplemente una consecuencia jurídica apreciada por el li-

quidador (Bas y Rivas). En toda deducción se precisa integrar el mundo lógico con una consecuencia que cierre el ciclo de las premisas. A veces, en la documentación aportada, lo que se vislumbra no es un acto deducido, porque el que trata de gravarse no es una consecuencia de las restantes estipulaciones del contrato, sino que lo que se ofrece al Liquidador - es un negocio jurídico elíptico o tácito que efectivamente - existe pero que no está expreso en el texto del documento. - Sin embargo, pese a esta falta de expresión gráfica, no se hace necesario deducir el acto jurídico porque éste aparece con la simple lectura detenida del contrato. Termina el apartado 1º del artículo 44 refiriéndose a la voluntad de las - partes acreditada en virtud de prueba documental.

Según Bas y Rivas, al sustituirse la calificación jurídica del contrato por la prueba documental, no hay acto deducido, sino acto probado, advertible generalmente en los casos de convenciones múltiples desintegradas documentalmente. El mismo ilustre tratadista sostiene que este apartado - primero del artículo 44 ofrece dos nuevos hechos tributarios a través de los cuales podrá exigirse el tributo en la mayoría de las transmisiones realizadas por contratos verbales.- Esos dos nuevos hechos son la declaración escrita acreditativa de la transmisión y la probada documentalmente. Es decir, si documentalmente se prueba la transmisión, se exige - el tributo prescindiendo de que el contrato sea o no verbal (1)

(1) Y siempre que, en cuanto a estos últimos, su cuantía rebasa las 25.000 pesetas.

Según Bas y Rivas, las facturas, los recibos, los reconocimientos de deuda y de propiedad de bienes son supuestos de prueba documental.

El número 9 del apartado A) del artículo 6º del Reglamento, al eximir de tributo a los contratos verbales, concluye de esta forma: "Sin que la mera existencia en libros de contabilidad dé lugar a la exacción del impuesto". A este propósito, el mismo Bas y Rivas sostiene que los -- asientos o libros de contabilidad se aceptan como prueba -- cuando confirmen o completen la que resulte de otros documentos, porque entonces ya no se trata de la mera existencia en los libros de contabilidad (1).

Es por esto por lo que dicho autor sostiene que el artículo 44, a través de las dos innovaciones que contiene, en definitiva lo que representa es una perfección el ataque a los contratos verbales. En otro pasaje de su obra, "Impuesto de Derechos reales", afirma que la novedad del artículo 44 está redactada con la idea de excepcionar la exigencia -- de constancia documental.

(1) Por otra parte, hoy habrá que entender en sentido contrario ese número 9 del apartado A) del artículo 6º del Reglamento, desde el momento en que el texto refundido sujeta a los contratos verbales de cierta cuantía, a diferencia del artículo 6º, que eximía a los contratos verbales siempre -- que su cumplimiento no requiriese que constasen por escrito.



Intima relación con la problemática que estamos - analizando guarda el artículo 113 del texto refundido, según el cual "todo documento que comprenda acto o contrato referente a cantidad, cosa o derecho valuables ha de presentarse forzosamente en la Oficina Liquidadora competente, esté o no sujeto al impuesto o exceptuado del mismo".

En su rango adjetivo el artículo 113, si se observase debidamente, acarrearía una sobrecarga excesiva de trabajo sobre las oficinas liquidadoras.

Cómiienza diciendo que debe presentarse forzosamente todo documento que regleje una operación valorable. Si tenemos en cuenta el amplísimo concepto de documento, en el que se comprende la correspondencia, las letras de cambio, los cheques, los pagarés, los recibos, los resguardos, los vales, los asientos privados..., se comprenderá que el artículo 113 no es susceptible de una aplicación a rajatabla.

¿Es necesario presentar en las oficinas los recibos, vales y documentos análogos?. Supongamos un recibo de cantidad expedido por un vendedor que entregó la cosa vendida y que con la extensión de éste documento acredita el cumplimiento de la obligación del comprador.

El acto sujeto al pago del impuesto hubiese sido - el contrato de compraventa debidamente documentado, bien en

forma pública bien en escrito privado. Esto lo sostenemos basados en una gran parte en el modo usual de proceder en la práctica y, por otro lado, acudiendo a ficciones y malabarismos seudojurídicos que calan en la entraña del Derecho real.

El impuesto que estudiamos grava las transmisiones de bienes, y así la reconoce el artículo 54 del texto refundido en sus números I y II, que se ocupan de las traslaciones de derechos y bienes. Pero el dominio no se transmite por el simple contrato de compraventa, sino que precisa de la entrega de la cosa, o, dicho de otra forma, no se adquieren los derechos reales en el momento de la perfección de los contratos traslativos, sino más bien en la fase de ejecución o cumplimiento de los mismos.

Pero la nitidez de la construcción jurídica española en esta materia se desvanece en cuanto analizamos algunos artículos del texto refundido. Así, por ejemplo, el artículo 65 exceptúa los contratos verbales, y, sin embargo, es en ellos en los que se produce generalmente una inmediata transmisión de dominio, pues es muy corriente concluir de una forma simplemente oral las compraventas manuales o directamente traslativas.

Antes de la reforma, el artículo 24 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales que desarrollaba el apartado VII artículo V, le hacía perder claridad, porque no se refería a las traslaciones de dominio de bienes muebles, sino a las compraventas de estos bienes, con lo que en vez de atender a la fase final engendradora del derecho real, al acto -

traslativo del dominio, se ceñía al momento inicial de ese proceso transferido, que es el de la perfección del contrato de compraventa.

Decíamos hace poco que, en presencia de un recibo, para hallar el acto sujeto, normalmente deberíamos remontarnos hasta el contrato de compraventa. Pero si este contrato no se documentó, o bien no es posible hacerse con el documento por ocultación de los interesados, habrá que pensar en la exención de los contratos verbales. Es decir, que el contrato, en el momento de su perfección estaría exento. Y es entonces, eliminada la posibilidad de sujetar a tributo el hipotético contrato, cuando hay que encararse directamente con el recibo y examinar su alcance fiscal. La solución aparece prejuzgada por la jurisprudencia, muy copiosa, surgida al comentar la exención de los contratos verbales, según la cual los recibos de cantidad no hacen perder la exención a los -- contratos orales.

¿Que es el recibo? Un recibo no se identifica con la fase de ejecución de un contrato, sino que representa la constancia documental de esa misma ejecución. La ejecución - de una compraventa, por ejemplo, se integra por la entrega de la cosa y por el pago del dinero. El recibo que se extienda para hacer constar la percepción de cualquiera de estas - prestaciones es subsiguiente a las mismas, no identificado - con ellas, sino acreditador de que se han producido en el mundo jurídico.

La fase de ejecución de los contratos escapa a la clasificación normal de ellos en consensuales, reales y formales. El cumplimiento de la prestación, normalmente la entrega del objeto debido, implica un algo real. La consensual pertenece a una fase antecedente, en la que se perfeccionó el contrato. Solo tratándose de las obligaciones de no hacer pudiera advertirse la existencia de una prestación de cierto tono consensual, aunque por vía negativa, por lo que más que auténtica prestación consensual negativa viene a ser obligación personal negativa, con prestación que es una abstención pues todo lo que implique una conducta positiva acarrea el incumplimiento obligacional.

El cumplimiento de los contratos es normalmente real sobre todo en el supuesto de las obligaciones de dar. Y también en las de hacer. Porque exigen una conducta exterior y positiva que invade el mundo real.

Prestaciones formales solo se dan en los limitadísimos casos en que el legislador liga la forma documental a la validez del negocio jurídico, y aún en muchos de esos casos la observancia de la forma implica algo superpuesto y -- posterior a la propia fase de ejecución del contrato. Por -- ejemplo, en la donación de bienes inmuebles, la auténtica -- prestación viene representada por la entrega de la cosa donada, por la dejación que de su derecho hace el propietario donante, pese a que el artificial mecanismo del Código Civil -- haya establecido la doble exigencia de la escritura pública

para la validez de estas donaciones y la necesidad, o mejor -  
dicho, la posibilidad de que el otrogamiento de la escritura  
equivalga o supla a la entrega material del objeto donado, -  
mediante el instituto de la llamada tradición instrumental.

¿Cual es el valor fiscal de los recibos de cantidad  
o cosa valuable? Jurídicamente son documentos privados, por -  
no estar intervenidos por un funcionario público competente --  
que haya observado las lolemnidades requeridas por la Ley. Ad-  
mitido que se trata de una especie documental, ninguna duda ca  
be que se refiere a llos el artículo 113, que tiene un arranque  
de gran generalidad refiriéndose literalmente a todo documento,  
comprendiendo, por tanto, a los privados y entre ellos a los -  
recibos o vales.

Pero para que exista la obligación de presentar es -  
necesario que el documento comprenda acto o contrato valuable.  
Para saber, pues, si ha de presentarse un recibo es necesario  
averiguar si puede reputarse como acto jurídico el que en el -  
escrito aparece documentado.

Como quiera que en su ausencia, y prescindiendo de -  
desnaturalizaciones reglamentarias, el de transmisiones patri-  
moniales es un impuesto que grava el acto o contrato, habremos  
de remontarnos hasta el acto jurídico implicado en el recibo.-  
Ya hemos dicho antes que el recibo es expresión de la fase de  
ejecución de un contrato, de la prestación prometida al perfec  
cionarse el mismo. En las obligaciones de dar, el recibo ---  
acredita que se ha verificado la entrega. Por tanto, en defi-

nitiva, la cuestión se reduce a averiguar si esa tradición - es o no es acto jurídico.

Según una de las definiciones mas generalizadas, el acto jurídico supone un hecho humano producido por voluntad consciente y exteriorizada y que produce un efecto jurídico. La prestación, la dación contenida en el recibo encaja perfectamente en la noción de acto jurídico. En efecto, hay: Primero, una actuación humana; segundo, la voluntad consciente; -- tercero, una exteriorización de esa voluntad, y cuarto, la -- producción de unos efectos jurídicos, cuales son la liberación de los créditos producidos por el contrato. Los recibos visualizan unas manifestaciones de voluntad que constituyen auténticos actos jurídicos.

Por ello, si entendemos de una forma rigurosamente literal el artículo 113 del texto refundido (y no hay forma de interpretarlo más espiritualmente, dada la sencillez del precepto), los recibos y documentos análogos deberán presentarse forzosamente en las oficinas liquidadoras del impuesto. De esta forma, con la presentación obligada de los vales y recibos en las oficinas liquidadoras, se perfecciona el ataque a los contratos verbales, con lo que puede, de esta forma, venir a resultar ampliado el circuito del hecho imponible.

## LA DISOLUCION DE LA SOCIEDAD

---

Según el artículo 1.705 del Código civil: "La disolución de la sociedad por la voluntad o renuncia de uno de los - socios únicamente tiene lugar cuando no se ha señalado término para su duración, o no resulta éste de la naturaleza del negocio."

Para que la renuncia surta efecto debe ser hecha de buena fe en tiempo oportuno; además debe ponerse en conocimiento de los otros socios.

Consagra el artículo 1.705, en materia del contrato de sociedad, el desistimiento unilateral como causa de extinción de las obligaciones. Es una causa que solo se da en los contratos denominados "intuitu personae". Son, principalmente, el de sociedad, el de mandato y algunos arrendamientos de servicios personales. El disentimiento unilateral representa una excepción al llamado principio de la irrevocabilidad de los - contratos y presupone normalmente que se trata de relaciones jurídicas de ejecución sucesiva, en las que la prestación que constituye su objeto, se dilata en un largo lapso de tiempo. No se trata de contratos con prestación única, porque en ellos la obligación se extinguiría por el pago o cumplimiento de la única prestación.

En la ejemplarización antes propuesta de contratos, el tratamiento fiscal ha de ser diferente, según que enfoquemos el contrato de sociedad o los de mandato y trabajo.

El disentimiento unilateral, tratándose del contra-

to de sociedad, constituye el derecho de separación del socio. Derecho que es enfocado con distinta extensión en los diferentes textos de derecho positivo. La Ley de Sociedades Anónimas lo regula en tres casos aislados. El primero de ellos se produce en el supuesto previsto en el artículo 32 de dicha Ley en el que se estudia, con relación a las aportaciones no dinerarias, el problema derivado del hecho de que el valor de los bienes aportados sea inferior a la cifra inicialmente asignada a las aportaciones, en cuyo caso se concede a los socios aportantes la opción para separarse de la sociedad si así lo desean. El fundamento de este derecho de separación reside en la naturaleza contractual de la aportación (GARRIGUES). Porque se estima que la valoración convenida con el aportante es la base sobre la cual descansa su consentimiento. Si esa valoración resulta más tarde modificada a consecuencia de la revisión, el consentimiento del aportante queda sin base y al caducar este consentimiento es justo que quien lo dió pueda liberarse, si quiere, del vínculo social. Este derecho de separación se aproxima a una resolución del pacto de aportación con restitución recíproca de las cosas que por consecuencia de este pacto se entregaron: Al aportante se le devolverá su aportación in natura y a la sociedad se le restituirán los títulos provisionales de acción recibidos. La sociedad deberá proceder a la reducción de su capital en la medida correspondiente (GARRIGUES).

El artículo 85 de la Ley consagra otro supuesto de derecho de separación: El que corresponde al socio que no esté conforme con determinadas modificaciones de los estatutos. Se



gún GARRIGUES la "ratio legis" de este derecho viene a constituir una remota reminiscencia de la concepción contractualista de la sociedad anónima. El socio que ingresó en una sociedad - que explotaba un determinado negocio, parece que condicionó su permanencia en la sociedad a la permanencia del objeto social y que no debe quedar sometido a las decisiones de una mayoría que decida cambiar radicalmente la naturaleza de las actividades sociales. Se armoniza así el derecho individual del socio con el de la mayoría para modificar los estatutos.

La declaración de separación es una declaración unilateral de índole recepticia que no necesita aceptación por -- parte de la sociedad, sino que surte efecto desde el momento -- en que llega a conocimiento de esta última. En el régimen del artículo 85 de la Ley, el accionista que se separe ha de obtener el reembolso de las acciones propias y en contrapartida la sociedad tendrá que reducir el capital.

El artículo 135 de la Ley comprende el tercero de los casos de derecho de separación en la sociedad anónima, referente al acuerdo de transformación de la sociedad, en cuyo caso -- los accionistas disidentes podrán separarse de la sociedad, recibiendo la parte que les corresponda en el patrimonio social. Esta separación implica la disolución parcial de la sociedad, es decir la disolución del vínculo jurídico de sociedad respecto del socio o socios que se separen (GARRIGUES). Por tanto, -- la separación de los accionistas implicará normalmente una reducción del capital social en la medida que represente el im--

porte de las acciones reembolsadas a los mismos.

También el Código civil reconoce el disentimiento unilateral en el campo del contrato de sociedad. En este sentido el artículo 1.700 determina que la sociedad se disuelve por voluntad de cualquiera de los socios. Por su parte el Código de Comercio, en su artículo 224, admite la disolución por voluntad de algún socio en el supuesto de las compañías colectivas o comanditarias por tiempo indefinido.

Para comprender la vertencia del disentimiento unilateral en el contrato de sociedad y sobre todo para explicarse la tributación exigida por la Ley en este caso, debe tenerse presente que la sociedad es un contrato "sui generis" y -- además la persona jurídica resultante de ese contrato. El contrato se agota en el cruce del consentimiento de los contratantes. Pero la esencia corporativa perdura a lo largo de la vida de la sociedad como persona. Porque la sociedad como persona jurídica es distinta de los socios que la constituyen y su patrimonio también se distingue del de los socios. Por esta razón es por la que se satisface el tributo cuando se constituye o cuando se disuelve una sociedad. Porque se estima -- que hay una transmisión patrimonial del acervo de los socios al de la sociedad, en el primer caso, y del patrimonio de la sociedad, al privativo de los socios en el caso de disolución. Es por esta causa por la que el disentimiento unilateral aparece gravado en el artículo 19 del R.I.D.R. En efecto en el apartado 14 se determina que tributará como disolución de sociedad todo acto que dé lugar a la devolución o entrega de -- bienes o cantidades a los socios. A este supuesto se refiere

también el último párrafo del número 13 del artículo 70 del T.R.

La solución fiscal ha de ser diferente si contemplamos los contratos de mandato y de arrendamiento de servicios. El contrato de mandato no está sujeto ni en su constitución ni en su extinción, porque con él no se produce ninguna transmisión patrimonial. El contrato de arrendamiento de servicio personal sólo está sujeto cuando origina una prestación única, pero no cuando la realización del trabajo contratado ha de prolongarse en el tiempo (por excepción expresa de la Ley), que es el caso en el que el disentimiento unilateral puede tener virtualidad. Así las cosas hay que sostener la no sujeción al impuesto del disentimiento unilateral en los contratos laborales. Por dos razones. La primera de índole doctrinal basada en la circunstancia de que con el desistimiento o denuncia del contrato ningún traspaso de riqueza se produce, lo que determina la falta del necesario hecho imponible. La segunda porque la extinción de arrendamientos es un acto no sujeto (núm. 6º. del art. 54 del T.R.).

EL ARTICULO 1.831 DEL CODIGO CIVIL Y EL BENEFICIO DE  
EXCUSION.

=====

El artículo 1.831 del Código civil no permite al fiador utilizar el beneficio de excusión cuando el deudor principal incurre en quiebra o concurso. Lo que representa una exigencia insoslayable de lógica jurídica y de rigor sistemático. Para guardar armonía con los preceptos del Código referentes al concurso y prelación de créditos. En cuanto la ley exige la paralización de las reclamaciones individuales frente al deudor. Y el ejercicio del derecho de excusión representa una pretensión individual contra el deudor. Por ello es lógico que se vede el ejercicio del derecho de excusión en cuanto acción aislada.

Y también por mor de la armonización normativa entre artículos del Código civil se establece el extrañísimo principio contenido en el 1.842 de dicho cuerpo legal. Hasta tal punto excéntrico que parece que la única justificación del mismo está precisamente en este argumento de concordia legislativa. En efecto. Precisamente porque el fiador se ve imposibilitado de ampararse en el respiro jurídico que para él representa el beneficio de orden, es por lo que se le concede esta excepcionalísima solución que implica la relevación de la fianza.

El precepto legal es categórico. Dice el artículo 9 1.842 del Código civil que "el fiador, aún antes de haber pagado, puede proceder contra el deudor principal, en caso de quiebra, concurso o insolvencia, con objeto de obtener relevación de fianza".

Es un tanto ingenuo el arranque de esta norma. "El

fiador, aún antes de haber pagado ...." La relevación sólo tiene justificación si todavía no ha pagado el fiador. Si ya ha satisfecho la deuda no puede pensarse en la relevación, pues el hecho de haber pagado implica que la fianza ha surtido su garante efecto solutorio y entonces asiste al fiador el derecho de reembolso.

"Puede proceder contra el deudor principal....." Más lógico resultaría el precepto si la acción se ejercitase contra el acreedor que es el titular del derecho. Es un tanto gratuito permitir el ejercicio de la pretensión contra el deudor que, por principal obligado al pago de la deuda, no debería tener ninguna intervención en un procedimiento liberatorio, forzosamente parcial para él y perjudicial para el acreedor.

"En caso de quiebra, concurso o insolvencia." Es verdaderamente peregrino el precepto en esta parte. Es preciso tener presente la misma definición del texto legal: "por la fianza se obliga uno a pagar o cumplir por un tercero, en el caso de no hacerlo éste". Y un caso claro de no pagar el deudor es el de la quiebra, su insolvencia.... Por ello resulta que esta posibilidad de pedir relevación en los supuestos de insolvencia resulta paradójica, por cuanto es precisamente en los mismos en los que se justifica la toma de posesión de la fianza. Si el fiador se quiere poner a salvo cuando el deudor es insolvente ¿qué finalidad sustancial llena este tipo de garantía?

Se puede encontrar una leve justificación para esta absolutaria relevación. La de que cuando el deudor incurre en quiebra o concurso falta una de las previsiones fundamentales que sirven de cobertura al fiador. Se trata de la acción de reembolso. Dice a este respecto el artículo 1.833 del C.c.: "el fiador que paga por el deudor debe ser indemnizado por éste". Y claro es que si el sujeto pasivo incide en quiebra o concurso se hace casi ilusoria la posibilidad de indemnización.

Pero volvemos a insistir. Es precisamente en las situaciones límites (quiebra...) cuando tiene significación fundamental la fianza que, en cuanto contrato de garantía, adquiere relevancia y protagonización jurídica en esos casos, puente en que no cumple su compromiso el deudor principal. Por esta razón parece opuesto a la esencia institucional de la fianza el permitir la indicada relevación, que perjudica al acreedor, siendo así que el deudor subsidiario se vinculó contractualmente para favorecer a dicho titular de la pretensión. Y el resultado de la relevación es como si no hubiese existido la fianza, a como si el contrato adoleciese de garantías.

Por otra parte vemos una dificultad técnico jurídica para que pueda tener lugar la indicada relevación. Resulta de la ya mencionada imposibilidad de intentar convenciones patrimoniales el incurso en estos estados de iliquidez, por cuanto toda ulterior actividad jurídico-económica queda confiada a los órganos de la quiebra o del concurso (depositario-administrador, síndicos.....). En consecuencia, el fiador no debiera poder dirigirse de unmodo inmediato contra el deudor para exi

girle la relevación. La simple declaración de los estados de concurso o quiebra acarrea determinadas consecuencias en nuestro derecho positivo.

Conviene desentrañar la pluralidad de vínculos que intervienen en la conclusión de un contrato de garantía personal. Confluyen los siguientes consentimientos: del acreedor, que acepta la fianza y en su caso presta la suma necesaria para el nacimiento del contrato principal; del deudor principal, que debe "consentir" para que al menos la obligación principal nazca; del fiador, pues sin su beneplácito no podría surgir la obligación garantizadora. Por ello mismo no debiera bastar un dual consentimiento contrario para enervar una situación de consenso triamgular. Debieran, cuando menos, intervenir los mismos sujetos que participaron en el contrato ariginal. Y a lo sumo, la relevación estaría justificada si en ella interviniesen el acreedor y el fiador. Así como no cabe la resolución unilateral de los contratos bilaterales, tampoco debe admitirse la resolución bilateral de los pactos plurales.

La doctrina no se ha esforzado ne lograr una interpretación espiritualista y prudente de este asombroso precepto. CASTAN dice: "A nuestro juicio, la relevación de que aquí se habla habrá de tener lugar sin perjuicio para el acreedor. Así si el acreedor, confiado con la solvencia del deudor, no se presenta al concurso o quiebra para ser pagado con los demás acreedpres. 'pdrá el fiador presentarse en su lugar para obtener la suma que correspondería al acreedor mismo, con lo cual obtiene su descarga o liberación."

Por su parte MARTINEZ RUIZ abunda en consideraciones paralelas a las nuestras: "La liberación sólo procederá por el vencimiento del término que se hubiere dado de duración a la fianza; en los demás casos deberá el fiador limitarse a pedir y obtener una garantía, ya que de otro modo el artículo 1.843 estaría en contradicción con el 1.832 y la liberación vendría a burlar los derechos del acreedor y a concluir el mismo principio de equidad en que se funda el precepto del 1.843".

#### Repercusiones fiscales del artículo 1.842.

La liberación si se produce trae como consecuencia la extinción de la fianza. Con lo que nos situamos en presencia del acto sujeto a que se refiere el número 5.º del artículo 54 del texto refundido del I.T.P.I.V. (impuesto de transmisiones patrimoniales inter vivos). El artículo 67 del mismo cuerpo legal perfila la figura del sujeto pasivo del tributo: "en la extinción de fianzas está obligado al pago el fiador."

Según el número 19 de la tarifa el tipo aplicable es del 1'40 por 100.

Nos parece absurdo que haya que pagar impuesto por la extinción de fianzas. Téngase en cuenta que el tributo que estudiamos, teóricamente grava las transmisiones patrimoniales. Y ningún desplazamiento de riqueza existe en el hecho de que un fiador se encuentre liberado del gravamen personal que le afecta. Ninguna avulsión crematística, ningún aluvión económi



mico, ningún incremento patrimonial se produce en su peculio por el hecho de que se extinga la fianza. Se extingue, sí, una responsabilidad que le afectaba; pero accesión axiológica, circulación de riqueza, no existe ninguna. Por ello estimamos que la mayoría de los actos extintivos de gravámenes do debieran sujetarse a la acción fiscal. Más lógico sería - si se quiere extender el área del tributo - hacer pagar a los modos originarios de adquisición (ocupación, usucapión...) hoy por hoy, situados fuera del área impositiva.

FAMILIA Y SUCESSIONES

---

## INCAPACIDAD CONTRACTUAL ENTRE LOS CONYUGES

Según el artículo 1.458 del Código civil, "el marido y la mujer no podrán venderse bienes recíprocamente sino cuando se hubiese pactado la separación de bienes o cuando hubiera separación judicial de los mismos bienes".

Indudablemente, en virtud de este precepto, se excluye de la posibilidad de vender bienes entre los cónyuges en el supuesto de que la separación sea legal, en los varios casos del artículo 50 del Código civil.

Para esta especie de separación ha de regir la prohibición general que encabeza el enunciado del artículo 1.458 del Código civil.

A primera vista, este régimen se nos antoja anómalo. Si hay un caso en que parece justificada la posibilidad contractual entre los cónyuges es este de separación absoluta, en el que cada uno de los esposos retiene el dominio y administración de los bienes que les pertenecen, contrastando con algunos supuestos de separación judicial en los que la autonomía patrimonial aparece más desdibujada, ya que uno solo de los conyuges concentra el poder de administración de ambos patrimonios.

Máxime si se tiene en cuenta la regla 2ª. del artículo 50, según la cual "ninguno de los cónyuges podrá recibir del

otro cosa alguna por donación ni testamento", se llega a la conclusión de que el sistema legal es inarmónico. Porque si en este caso de separación legal se permiten las ventas entre marido y mujer, se habrá arbitrado un medio para burlar la prohibición - de realizar transmisiones gratuitas entre cónyuges que facilmente podrían disfrazarse bajo la forma de compraventa.

La disposición del artículo 1.458 plantea otro problema: el de si en algunos casos de separación judicial podrán venderse bienes los casados. Surge la dificultad en primer lugar - por lo que respecta al supuesto de separación judicial, motivada por la interdicción civil de uno de los cónyuges. Porque en este caso, si, por ejemplo, fuese interdictada la mujer, el - marido intervendría en la compraventa en dos conceptos: en el de contratante y en el de tutor de su mujer (art. 220 C.C). Ademas, conforme al artículo 1.435 del Código civil, le corresponde al marido la facultad de administrar los bienes de la mujer. Por tanto, el marido, al realizar la compraventa, incidiría en un supuesto de autocontratación, contrariando la doctrina de la Dirección General de los Registros.

El mismo problema surge en el caso de que fuere el marido el interdictado, pues la mujer administra todos los bienes del matrimonio y es llamada a la tutela de su esposo por el artículo 220 del Código civil.

Análoga dificultad se produce en los casos de ausencia en los que, conforme al artículo 184 del Código civil, corresponde la representación del declarado ausente al cónyuge -

mayor de edad no separado legalmente.

El marido y la mujer no sólo pueden venderse bienes - reciprocamente, sino que ni siquiera puede lograrse una registración de los bienes enajenados subrepticamente. Tales ventas, si es que se realizan, serán nulas como contrarias a lo dispuesto en el Código civil (art. 4.º). Pero pese a la nulidad sustancial del acto translativo, lo cierto es que el adquirente puede pretender la inscripción de la venta conyugal. A veces - y -- así lo reconoce la misma ley hipotecaria - tienen acceso al Registro verdaderos actos nulos. Pero en el caso que nos ocupa, el mismo modus operandi establecido por el reglamento hipoteca-rio demostraría la inutilidad tabular de tales conculcaciones. A este respecto conviene traer a cuento esa vulgar idea que pretende salvar un acervo patrimonial del acoso de los acreedores por el efugio de "poner los bienes a nombre de la mujer". Este "poner a nombre de...." parece implicar que ha de tratarse de bienes de posible registración (sean coches, fincas, buques ....), pues para que determinados bienes fungibles pudieran aparecer a nombre del cónyuge femenino (por ejemplo, televisores, neveras....) sería preciso contar con una factura procedente de la casa vendedora, lo que, aparte de que no representa una muy sólida eficacia probatoria, excluye normalmente (salvo en los casos de matrimonios de comerciantes) el que la factura la expida el marido a favor de su mujer, cual es la norma en los casos prohibidos de enajenaciones realizadas por uno de los cónyuges a favor del otro.

Tratándose de inmuebles, los mecanismos de seguridad hipotecarios impiden viabilizar adjetivamente las transmisiones entre cónyuges. En efecto, los artículos 95 y 96 del reglamento hipotecario establecen unas conductas registrales predeterminadas afectantes a los varios supuestos en que pueden encontrarse los bienes de los cónyuges. No cabe "poner los bienes a nombre de la mujer ". porque tratándose de matrimonios bajo el régimen de ganaciales está prohibida la venta que podría dar lugar a ese cambio de atribución y porque, aun en el caso improbable de que la enajenación tuviese acceso al Registro, el titular de la oficina no podría inscribir la venta a nombre de la mujer adquirente exclusivamente.

Por ello volvemos a insistir en la inanidad jurídica del fraude consistente en "poner los bienes a nombre de la mujer". Hay dos obstáculos legales que se oponen a la carrera -- del engaño: el primero, representado por el mencionado artículo 1.458, que, desde el punto de vista civil y sustantivo, inhabilita a los cónyuges para venderse bienes recíprocamente, siempre que no estén respaldados por una régimen de separación; y el segundo, nueva válvula de seguridad, constituido por los artículos 95 y 96 del reglamento hipotecario.

El registro normalmente sólo arriba la documentación pública. Por eso, para calibrar suficientemente la negociación jurídica pretendida es necesario que pensemos en una contratación notarial presentada en el Registro para su inscripción subsiguiente. Habría que pensar en una hipotética autorización

de una compraventa entre cónyuges por parte de un notario negligente o inexcusablemente ignorante. Pero aún en este supuesto verdaderamente excepcional, no lograrían los falseantes "poner los bienes a nombre de la mujer", porque esa puesta, que se canalizaría por medio de la oportuna inscripción, no puede realizarse a causa del mecanismo de seguridad que contiene el articulado del reglamento hipotecario. En efecto, la normativa del artículo 95 trae como consecuencia que aunque adquiriera la mujer haya que inscribir a nombre del matrimonio, con lo que no se consigue salir de la situación ganancial. Dice la regla 1.<sup>a</sup> del precepto: "Cuando se adquirieran bienes por uno de los cónyuges sin que se haga declaración alguna sobre la procedencia del precio, se inscribirán a nombre de ambos conjuntamente, sin atribución de cuotas y para la sociedad conyugal."

Tampoco la regla 2.<sup>a</sup> del artículo protege suficientemente una tal adquisición. Porque exige hacer constar una reserva autenticada que serviría, en su caso, de suficiente indicación del fraude cometido. El artículo se expresa así: "Cuando la adquisición por cualquiera de los cónyuges asevere el otro que el precio es de la exclusiva propiedad del adquirente sin acreditarlo, se practicará la inscripción a nombre de éste y se hará constar dicha circunstancia, sin que el asiento prejuzgue la naturaleza privativa o ganancial de tales bienes."

Ni siquiera la regla 3.<sup>a</sup> puede tener aplicación, porque está prevista para todos los casos, excepto para el supuesto vedador del artículo 1.458 del Código civil, que prohíbe las --

enajenaciones marido-mujer. La regla en cuestión dice: "Cuando se acredite que el precio es de la exclusiva propiedad del cónyuge adquirente, se practicará la inscripción a su nombre y se hará constar que son parafernales o dotales de la mujer".

La disposición de bienes gananciales para ponerlos a nombre de la mujer, acerca el acto pretendido a la figura de la autocontratación, por cuanto - si el contrato fuese jurídicamente viable - la mujer intervendría en el mismo en un doble concepto: la venta realizada por el marido precisaría de su consentimiento posibilitador: es como si vendiesen los dos; y por otra parte, en el reverso de la operación intervendría como compradora.

#### Visión fiscal del artículo 1.458 del Código civil.

Puede ocurrir - y a veces ocurre tratándose de automóviles vendidos por el marido a la mujer en el extranjero con vistas a una importación privilegiada y dual - que tenga acceso a una oficina liquidadora una compraventa otorgada por un cónyuge a favor del otro. El acto civilmente <sup>es/</sup>nulo. Pero la nulidad no trasciende al terreno fiscal. Así lo declara terminantemente el texto refundido del impuesto de transmisiones patrimoniales inter vivos, forzando a los liquidadores a prescindir de los defectos de los documentos, en aras de los intereses del Tesoro. En este sentido dice el artículo 7.º: "Los impuestos que regula esta ley se exigirán prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y efica-



cia!"

Pero queda una salvaguardia a favor del contribuyente para el caso de que después de satisfecho el impuesto, la nulidad potencial del acto transgresor de la ley se trueque en una nulidad real, oportunamente declarada por los órganos competentes. Dice a este respecto el artículo 17 del texto refundido: "Cuando se declare o reconozca judicial o administrativa--mente, por resolución firme, haber tenido lugar al nulidad.... de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuotas del Tesoro...."

En el caso de existir separación convencional o judicial, el acto enajenativo es válido y hay que calificarlo dentro de la normalidad fiscal de las enajenaciones onerosas, debiendo satisfacer el impuesto al tipo del 7,40 por 100 de la base, según exige el número 1.º de la tarifa del impuesto general de transmisiones patrimoniales y actos documentados.

## LA RENUNCIA A LOS GANANCIALES

Si la renuncia es simple, gratuita, en tiempo hábil y por escritura pública, el valor renunciado aumentará las cuotas de los herederos del premuerto, que pagarán por el concepto de herencia.

Cuando se hiciere la renuncia gratuitamente a favor -- de persona determinada se girará la liquidación que proceda a -- cargo del o de los herederos beneficiados por el concepto de do -- nación del renunciante. En el caso de que la renuncia se reali -- zara a título oneroso, se liquidará la cesión de los bienes ga -- nanciales al tipo del 7'40 %.

Para el legislador fiscal es indiferente la autentici -- dad formal del documento en el que conste la renuncia para exi -- gir el impuesto.

Esta regulación parece desentenderse del imperativo -- del artículo 1.280 del Código civil, según el cual la renuncia ha de constar en escritura pública.

Para el legislador fiscal no cuentan los preceptos -- sustantivos que regulan las consecuencias de las imperfecciones documentales.

Aunque, en cualquiera de los supuestos de renunciaciones de gananciales, éstas no consten en escritura pública, el liquidador exigirá el impuesto. Así lo prescribe el artículo 7 del - Texto refundido.

La parte renunciada la adquieren los herederos del premuerto. No por derecho de acrecer. Es un fenómeno similar, pero no idéntico. El derecho de acrecer es una institución sucesoria. El que examinamos es efecto de un derecho de comunidad. En el primero, las distintas porciones (la de la institución y la que acrece) proceden del patrimonio de una misma persona, el causante. En el segundo, la parte renunciada la adquieren el cónyuge del causante. Al morir uno de los cónyuges, el superviviente y los herederos del premuerto pasan a integrar la titularidad de los bienes gananciales.

Es un supuesto de comunidad. Les es aplicable la doctrina civilística sustentada por Valverde, en virtud de la cual, si se renuncia a una cuota de comunidad la parte renunciada la adquieren los restantes condueños.

En el caso de otorgamiento de renuncia simple no se entiende hecha la adjudicación; si, en cambio, en los demás supuestos.

¿Que es la adjudicación? La asignación concreta de unos bienes a favor de una persona.

¿Hay, según esto, adjudicaciones de bienes al cónyuge en el caso de renuncia?

No; no las hay. No existe adjudicación en ninguno de los varios supuestos antes contemplados. A no ser que se hubiere verificado íntegramente la liquidación de la sociedad conyugal y la partición de bienes hereditarios, en cualquiera de los casos de renuncia se hace dejación, no de bienes concretos "adjudicados", sino de una cuota ( $1/2$  inconcreta) del haber ganancial.

En el caso de renuncia se exige el impuesto correspondiente a herencias a favor de los herederos del cónyuge premuerto, por ser los condueños de la Sociedad de gananciales.

Como los herederos del cónyuge premuerto pueden ser - los padres, por ejemplo, <sup>se</sup> puede llegar a consecuencias curiosas.

Así, si el supérstite renuncia gratuitamente a favor de sus propios padres, es necesario girar una liquidación por - donación. Pero si renuncia simplemente y de forma gratuita, en nuestro ejemplo su mitad de gananciales renunciada irá a parar a sus suegros, además, se regulará la transmisión por el tipo - correspondiente al parentesco entre el premuerto y sus propios padres, suegros del renunciante.

Prescindiendo de sutilezas jurídicas, establecidas en recuerdo del artículo 1.000 del Código civil, y si nos encaramos valientemente con el mecanismo intrínseco y con las resultancias jurídicas de estas adquisiciones, veremos que existe un régimen distinto que el de las herencias. En ellas "todos los herederos instituidos" son llamados a adquirir un caudal ajeno.

Si son llamados a una misma porción hereditaria existe en potencia el derecho a acrecer. Cada heredero comprime la extensión de los demás a la totalidad de esa fracción hereditaria.

Si uno de ellos renuncia previamente a su porción, levanta la traba existente; el heredero, al renunciar, permite la expansión de las titularidades sucesorias de los otros coherederos.

Pero en la renuncia de gananciales la situación no es igual. No adquiere el cónyuge supérstite (copartícipe con los herederos del premuerto en la sociedad de gananciales) su derecho a la mitad de los gananciales por el hecho de la muerte del premuerto. La adquisición se realiza durante el matrimonio. Con la disolución del matrimonio lo que ocurre es que surge la posibilidad de dividir los gananciales, de disponer de la cuota de cada partícipe, de renunciarla...

En los casos de renuncia simple, contra lo que opina

un sector de la doctrina, más lógico sería computar el parentesco entre el renunciante y los herederos del premuerto. Porque lo cierto es que la porción renunciada la adquieren de él. El juego del mecanismo adquisitivo es éste: un comunero, mediante dejación de sus derechos, permite que éstos aumenten las cuotas de los restantes. Los herederos no adquieren la mitad renunciada de su causante. La logran por renuncia del supérstite. En el caso de los hijos no hay problema. Pero si los herederos son otros (por ejemplo, los padres) el parentesco con el muerto los favorece. Si se computase el que tienen con el renunciante, habría que aplicarles un tipo más alto, pues la relación de parentesco existente es por afinidad. Y esto sería lo adecuado fiscalmente.

El cónyuge supérstite, puede ser heredero del premuerto en parte de los gananciales correspondientes a este último. Esto es lógico.

Al fin y al cabo la mitad de gananciales del cónyuge premuerto con unos bienes privativos a posteriori. Pasan a ser propios de él cuando se disuelve el matrimonio. Y como la sucesión comprende el patrimonio del causante, en él deben figurar tanto los bienes privativos ab initio como los que pasan a serlo en un momento ulterior, pero necesariamente anterior al fenómeno sucesorio.

## CONSTITUCION DE DOTE A FAVOR DE LAS HIJAS

El artículo 1.343 del Código civil dispone que:

"Cuando el marido solo constituyere dote a las hijas, se pagará con los bienes de la sociedad conyugal".

Vemos aquí una posibilidad de alterar el régimen de enajenación de los bienes gananciales, en el supuesto de que la sociedad conyugal sea de tipo ganancial. Según la reforma del artículo 1.413 del Código civil, en abril de 1.958, para enajenar bienes inmuebles gananciales se requiere el consentimiento de la mujer casada. Sin embargo, como consecuencia de lo -- establecido en el artículo 1.343, puede el marido unilateralmente obligar al patrimonio ganancial. Bastará para ello con que constituya dote a sus hijas en la forma autorizada por el artículo 1.343 del Código civil. "...Si no hubiere bienes en la sociedad conyugal, se pagará por mitad con los bienes propios de cada cónyuge." También por un camino indirecto se logra en este supuesto una extralimitación legal de las facultades del marido. Si los bienes privativos de la mujer son dotedales inestados o parafernales, la enajenación de los mismos deberá realizarla la misma mujer con la licencia del marido. Pero el artículo 1.343 avala una estruendosa excepción. Basta con que el marido constituya dote a las hijas comunes para que pueda variarse el régimen normal de enajenación de los bienes dotedales y parafernales y sea el marido quien resulte autorizado para disponer de bienes ajenos. Y ello por cuanto, según el artículo 1.343, la mitad de la dote habrá de imputarse a los bienes

privativos de la mujer.

Consecuencias fiscales del artículo 1.343 del C.c.

Desde el punto de vista impositivo, es conveniente distinguir en materia de dote, según que la aportación de la misma a la sociedad conyugal la realice la mujer misma o cualquier otra persona.

Si quien trae los bienes dotales al acervo matrimonial es la misma mujer, a quien los mismos pertenecen, entonces no hay acto sujeto al impuesto. Al menos desde la reforma tributaria, hoy recogida en el texto refundido. Pero no ha -- ocurrido siempre así. Anteriormente se sujetaban al tipo de - 0.50 por 100 las apaortaciones que realizaba la mujer en concepto de dote estimada. Este tratamiento era perfectamente lógico porque en la dote estimada se transmite al marido la propiedad de los bienes en que consiste. Y se grava esta cesión de propiedad. Lo que actualmente puede tener interés a efectos de derecho intertemporal en cuanto a constituciones de dote anterior a 1.963 todavía no gravadas.

Si la aportación se realizaba en concepto de dote - inestimada, el acto no pagaba impuesto. Como los frutos de estos bienes están afectos a las cargas del matrimonio lo lógico hubiese sido hacer pagar estas aportaciones por el concepto -- del usufructo.



Si el constituyente de la dote es cualquier otra -- persona (los padres, los parientes, los amigos....), entonces debe apreciarse la existencia de una donación, y tal donación deberá pagar por la escala de las herencias, según su cuantía y el grado del parentesco ente el donante y el donatario (art. 63 del texto refundido).

En el caso de dote constituida por los padres (art. 1.343) es lógico este tratamiento fiscal porque, en definitiva, la dote no es ni más ni menos que una fracción de la herencia paterna o materna recibida cuando todavía viven los padres. Lo dice gráficamente el Código civil: "La dote consistirá normalmente en la mitad de la legítima rigurosa presunta". Es decir que viene a ser un anticipo de legítima.

Actualmente, el texto refundido de 6 de abril de -- 1.967 dedica dos preceptos a la materia que nos ocupa. El número 15 del artículo 65 declara exentas "las aportaciones de bienes y derechos verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal"., con lo que claramente se deroga la tributación -- al 0.50 por 100 de las dotes estimadas traídas al matrimonio por la propia mujer.

El artículo 87 del T.R. establece que "las aportaciones hechas a la sociedad conyugal por terceras personas -- tributarán con arreglo al título por el que se verifiquen"-- lo que no representa variación alguna con respecto al derecho anterior.

## LA ACEPTACION DE LA HERENCIA A TITULO DE INVENTARIO

La búsqueda de implicaciones transprivatistas a las instituciones del derecho civil puede contribuir a reforzar la lógica sistemática de las parcelas jurídicas puestas en contacto por un común sobrevuelo interpretativo. Con el propósito de demostrarlo así vamos a estudiar en sus varios perfiles los preceptos del Código civil referentes al beneficio de inventario. En nuestros comentarios podrán advertirse varias vetas de distinta coloración jurídica. Porque a veces buceamos hermenéuticamente en los matronales ámbitos del derecho común, con razonamientos engarzados con los estrictos materiales que suministra el derecho civil. Y - como podrá verse a continuación - en otros párrafos procuramos extraer del articulado sus destinalciones tributarias, para lo cual hacemos pasar los preceptos civiles por la piedra de toque del Texto Refundido del impuesto general sobre las sucesiones.

Con este trabajo pretendemos demostrar una vez más cómo es posible ponerle corolarios fiscales a los conceptos básicos del derecho civil. Y cómo, al fondo de las particularidades financieras, late el decantado molde del derecho civil; en realidad, no podía ser de otra forma dada la unidad sustancial del derecho.

La aceptación de una herencia a beneficio de inventario, como casi todas las instituciones sucesorias, al ser examinada desde el prisma del impuesto de sucesiones, nos suminis

tra apoyo para llegar a interesantes consideraciones fiscales.

El efecto básico de esta especial aceptación hereditaria es el de restringir la responsabilidad del heredero al importe del activo patrimonial del "de cujus". El heredero se de sintiendo de las deudas que exceden del acervo que recibe. Lo que constituye una excepción al principio general (del derecho de obligaciones ) de sucesión en las deudas: aquel famoso "stipulamur nobis heredibus que nostris" del Derecho romano.

El beneficio de inventario implica, pues, primariamente, una comparación entre los bienes y las deudas. Las deudas, el pasivo de cualquier herencia, enfrentadas desde un punto de vista tributario, plantean el problema de su deducibilidad, en el que más tarde insistiremos.

Tres resultados son posibles tanto en la aceptación de herencia simple como en la realizada a beneficio de inventario:

1) Que el acervo hereditario supere las deudas del causante. - Para cifrar el superávit habrá sido preciso examinar previamente las deudas. Este examen nos lleva de la mano para adentrarnos en la figura fiscal de la deducibilidad de las deudas. Los débitos del causante habrán de justificarse cumplidamente para que puedan ser tenidos en consideración. Es decir, han de ser deducibles, en la forma establecida por el art. 28.

del Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los impuestos generales sobre las sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales.

Si no reúnen todos los requisitos establecidos para su deducibilidad no podrán ser tomados en consideración y no producirán el efecto de disminuir el activo hereditario. Y por tanto, o bien total o bien parcialmente, no podrá verificarse la inicial comparación entre el haber y el debe del causante, presupuesto esencial de toda aceptación a beneficio de inventario.

Si, como decíamos, el conjunto de los bienes recibidos excede del importe de las obligaciones, la aceptación a beneficio de inventario desemboca en el régimen normal de una aceptación pura y simple. El heredero acepta sin cortapisas y por la herencia recibida deberá pagar por el tipo que le corresponda según su parentesco con el "de cujus".

2) Que activo y pasivo se equiparen, quedando reducida la herencia a cero.- En este supuesto nada hay que tributar - desde el punto de vista del impuesto de sucesiones, porque el heredero nada adquiere y falta el supuesto de hecho necesario para que entre en juego la acción fiscal.

3) Que el pasivo supere al activo.- Es necesario distinguir:

a) En la aceptación a beneficio de inventario no se produce ningún efecto ni sustantivo ni fiscal. Sencillamente

porque el heredero nada adquiere. Ya que su aceptación estuvo condicionada a la inexistencia de lesividad en su propio patrimonio. Al no haberse producido el evento previsto de superioridad del activo, ha fallado la contingencia y se producen los efectos propios del incumplimiento de toda obligación suspensiva: la no adquisición del derecho. Porque a nuestro entender en la aceptación a beneficio de inventario hay latente una condición suspensiva. Es como si el heredero dijese: "Aceptaré la herencia si el patrimonio de mi causante excede a las deudas transmisibles del mismo".

Este enjuiciamiento acarrea una importante consecuencia fiscal. Al tratarse de una situación condicional sería preciso aplicar las normas de los art. 7 (2.º) y 9 del Texto Refundido, según los cuales en toda adquisición cuya efectividad dependa del cumplimiento de una condición, un término, o cualquier manera de limitación, se aplazará de momento la liquidación hasta que la limitación desaparezca. Esta norma serviría para discriminar el procedimiento de las oficinas gestoras ante uno y otro tipo de aceptaciones hereditarias. Tratándose de la aceptación pura y simple deberá practicarse por el liquidador la inmediata determinación de la cuota contributiva del heredero.

Tratándose de la aceptación a beneficio de inventario deberá aplazarse la liquidación hasta que el inventario esté ultimado.

Decimos esto sin olvidar que la que nos ocupa más que una propia condición suspensiva es una "conditio juris". Quedan

do un poco en el aire la exigente aplicación de los art. 7 y 9 del Texto Refundido a que antes aludíamos.

b) Tratándose de la aceptación pura y simple a prime ra vista pudiera pensarse en un supuesto de asunción de deuda.

No deja de ser ortodoxo este enjuiciamiento. Disponiendo todo heredero del resorte liberador del beneficio de inventario, si lo desdeña haciendo suyas las deudas del causante es como si voluntariamente quisiese asumirlas.

Pudiera pensarse, pues, que este tipo de aceptaciones liberadoras entrañan una asunción de deuda.

No asunción convencional, pues falta el entrecruce de voluntades característico de los negocios sinalagmáticos.

La aceptación a B. de I. constituye un acto unilateral del heredero, declarado ante notario o ante juez competente en la forma establecida por el art. 1.011 del C.c.

Según el art. 1.011 del C.c., "la aceptación de la herencia a B. de I. podrá hacerse ante notario por escrito ante cualquiera de los jueces competentes para prevenir el juicio - de testamentaria o ab intestado.

Indudablemente, el requisito de este precepto hace que la escritura en que se manifiesta la aceptación a B. de I. tenga carácter constitutivo y ad solemnitatem.

Por tanto, el art. 1.011 representa un supuesto de forma notarial con carácter alternativo, aunque no lo mencione expresamente la doctrina.

Se trataría, pues, de un supuesto de asunción legal de deuda. Esto en el caso de que aceptásemos la interpretación aludida.

Y aun admitida esta posición, ninguna trascendencia fiscal se deriva del hecho de aceptar la figura de la asunción legal. Porque la misma no encaja en las previsiones de la ley.

En efecto, la dicción legal sujeta exclusivamente las adjudicaciones en pago de asunciones de deuda. Constituye un - molde tributario al cual no se ajusta la hipotética asunción - legal a que antes nos habíamos referido.

Porque en primer lugar se trata de una asunción legal y no de una asunción convencional, que es a la que se refiere la ley. Y en segundo término, en el caso que nos ocupa, falta - la compensatoria adjudicación en pago.

Esto es fundamental. Si la asunción de deuda está sujeta a imposición es porque el asumente recibe unos bienes en contrapartida de la obligación que hace suya. Es fundamental - que así ocurra en un impuesto que grava las transmisiones patrimoniales, los desplazamientos de riqueza.

Según el art. 1.034 del Código civil, "los acreedores

particulares del heredero no podrán mezclarse en las operaciones de la herencia aceptada por éste a beneficio de inventario".

Si la herencia se acepta a beneficio de inventario, el heredero rechaza la confusión de patrimonios y sólo responde de las deudas de la herencia con los bienes proporcionados por la misma.

Por ello faltaría base para que los acreedores particulares del heredero pudiesen intervenir en la partición. Ya - que aquél no quiere responder de las deudas del causante "ultra vires", el patrimonio relicto deberá quedar vinculado a los acreedores de la herencia y a los legatarios, y puesto que virtualmente hay separación de patrimonios, los acreedores particulares - del heredero podrán dirigirse contra el caudal privativo de éste sin extenderse hasta los bienes del causante.

Si la herencia se acepta a beneficio de inventario, sobre ella han de prevalecer los que tuvieron una relación anterior con el causante: sus acreedores. Si con ellos pudieran concurrir los del heredero, se perjudicaría a aquéllos por partida doble, puesto que, sobre no poder reclamar sus deudas del caudal privativo del heredero, se mezclarían en la exigencia - quienes ningún vínculo tuvieron con el causante.

Otra cosa es cuando la herencia se acepta pura y simplemente. Puesto que el heredero se compromete a satisfacer con sus bienes propios las deudas del "de cuius" y se produce, en su perjuicio, la confusión de patrimonios, es natural que, "a --



sensu contrario" de lo dispuesto en el art. 1.034, se permita a sus acreedores particulares mezclarse en las operaciones de la herencia para evitar que quienes advienen al caudal privativo del heredero puedan perjudicar sus derechos nacidos con anterioridad y afectantes directamente al patrimonio del mismo.

En relación con el art. 1.034, podemos reconocer a los acreedores particulares del heredero una importante actuación, en el supuesto del beneficio de inventario, consistente en que antes de ser pagados los acreedores de la herencia y los legatarios tienen la facultad de pedir la retención o embargo del remanente que pudiera resultar a favor del heredero.

En parte, las consideraciones que siguen en torno al precepto que comentamos se basan en ideas vertidas con anterioridad en la Revista General de Legislación y Jurisprudencia con el propósito de escarbar en la tierra apretada de la norma para indagar ocultos entronques jurídicos. Y el propósito persiste.

Según el art. 1.034 del C.c. literalmente transcrito, los acreedores particulares del heredero no podrán mezclarse en las operaciones de la herencia aceptada por éste a beneficio de inventario hasta que sean pagados los acreedores de la misma y los legatarios.

La regla tiene indudable lógica. Cuando el heredero acepta la herencia con el beneficio de inventario, según el C.c. no responde del pasivo de la herencia más que con el importe de

la misma. Resultaría por ello fraudulento y gravoso el que pudieran hacer presa en el acervo hereditario, juntamente con los titulares de los créditos hereditarios, los acreedores particulares del heredero.

Dice el precepto que estos últimos no podrán mezclarse en las operaciones de la herencia. Ello quiere decir que no podrán intervenir ni en la formación de inventario ni en el avaluo de los bienes, ni en las restantes operaciones, hasta que sean pagados los acreedores de la herencia y los legatarios. - Tal como está redactado el precepto parece indicar que se trata de una situación límite, por virtud de la cual los acreedores del heredero, habiendo hecho excusión en el patrimonio de éste y no habiendo obtenido satisfacción, se ven precisados a perseguir esa accesión económica de su patrimonio, que se produce por virtud del fenómeno sucesorio. Es decir, que habiendo perseguido la totalidad de bienes realizables del deudor y siendo estos insuficientes, se ven precisados a refugiarse en el - resorte esperanzador del art. 1.911 del C.c., según el cual del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes presentes y futuros.

La prohibición del art. 1.034 del C.c. es completamente lógica. Porque como no hay separación de patrimonios, si no, por el contrario, un amalgamamiento de ellos (el heredero deudor y el de su causante), ello quiere decir que al devenir un solo patrimonio los acreedores iniciales del heredero y los de la herencia vendrían a ser acreedores en concurso sobre un mismo patrimonio deudor. Y esto perjudicaría, de no existir la nor

ma del art. 1.034 a los acreedores de la herencia, que no podrían reclamar sus créditos ultra vires hereditatis en tanto que los acreedores del heredero no se encontrarían constreñidos por tal limitación. La extorsión es mayor si se piensa que normalmente, cuando los acreedores particulares del heredero pretenden caer sobre la herencia a la que este ha sido llamado, en normalmente por que no han encontrado satisfacción en el patrimonio privativo de éste. Y como al aceptar la herencia a beneficio de inventario los que aparecen constreñidos son los acreedores de la herencia, pero nada se dice respecto de los acreedores particulares del heredero, resultaría, de no existir el artículo 1.034, que estos últimos podrían hacer presa en esa herencia con pasivo comprimido. El peligro es grande, porque al considerarse uno sólo el patrimonio responsable por deudas, pudiera ocurrir que los acreedores particulares del heredero fuesen preferentes con respecto a los de la herencia y entonces se llegaría al caso drástico de abocar por el juego del sistema a una auténtica imposibilidad de pago de las deudas hereditarias. De ahí, lo decimos una vez más, el porqué de la conveniencia del art. 1.034, por cuanto que la antigüedad de los créditos que van a concurrir en virtud del fenómeno sucesorio frente a un único deudor no se computan desde el momento en que se produce esa confusión patrimonial, es decir, desde la fecha de la muerte del causante, sino desde las fechas de los respectivos créditos.

A sensu contrario habrá que decir que los acreedores particulares del heredero sí podrán mezclarse en las operaciones de la herencia aceptada por éste pura y simplemente. Y ello es

lógico, porque aquí el peligro es de signo contrario, ya que el heredero se compromete a hacer frente a las deudas de su causante con sus bienes propios y hasta más allá del valor del caudal relicto. En este caso los que pueden resultar perjudicados por la generosidad u honorabilidad del heredero son los acreedores del mismo, y por ello es lógico que se les permita intervenir en las operaciones hereditarias. Siempre motivando este doble juego (el expreso por la norma y el tácito que resulta del argumento a contrario) el hecho de la fusión de patrimonios que produce el fenómeno sucesorio y consiguiente confusión de créditos y deudas, cuyas fechas y preferencias pierden la individualidad anterior y concurren sobre la totalidad del nuevo patrimonio responsable. En la aceptación pura y simple el peligro -- para los acreedores particulares del heredero consiste en que sus créditos no tienen prelación frente a los de la herencia -- aceptada simplemente, que pasa en virtud de la aceptación a gravar sobre el mismo patrimonio del heredero. No hay en el articulado de nuestro C.C. ninguna norma que consagre ninguna prelación a favor de los que fueron acreedores del heredero con anterioridad al momento de producirse el fenómeno sucesorio. Por que en nuestro sistema se desconoce el principio de la separación de patrimonios y la prelación del crédito se rige por las reglas generales del C.c., en virtud de las cuales las preferencias se determinan por criterios jurídicos independientes del aorigen ab initio o posterior de las deudas en el patrimonio del heredero. En el derecho catalán, al estar consagrado el beneficio de la separación de patrimonios, están admitidos otros criterios de preferencia, que evitan los perjuicios posibles que

existirían en el derecho común de no haberse establecido la - norma del art. 1.034. Dice el art. 264 de la Compilación del Derecho civil de Cataluña que los acreedores de la herencia - podrán obtener del juez que el patrimonio hereditario se consi- dere separado del privado del heredero al objeto de salvaguar- dia su derecho frente a los acreedores particulares del herede- ro. Los acreedores que obtengan el beneficio de separación ten- drán derecho preferente para el cobro de sus créditos respecto de los acreedores particulares del heredero, pero mientras es- tos últimos no resulten pagados no podrán dichos acreedores per- seguir los bienes privativos del heredero.

En la Complicación existente en Cataluña hay una nor- ma, que es la del núm. 3.º del art. 263, de análogos efectos a la del art. 1.034. Dice este número que mientras no queden paga- das las deudas y cargas hereditarias no se confundirán para nin- gún efecto, en daño de los acreedores hereditarios ni del here- dero, los bienes de la herencia con los privativos de éste, y, en consecuencia, los acreedores particulares del heredero no po- drán perseguir los bienes de la herencia del mismo modo que no podrán perseguir los bienes privativos del heredero los acree- dores del causante. Esta disposición, que constituye un efecto de la aceptación a beneficio de inventario, es de más rotundo alcance que la del art. 1.034, por cuanto excluye abiertamente la confusión de patrimonios. Por otro lado, a diferencia del art. 1.034, se nos antoja menos necesario, desde el momento - en que el derecho catalán cumple funciones de más rotundidad, el antes aludido beneficio de separación de patrimonios.

En el caso de aceptación a beneficio de inventario resultan perjudicados los acreedores de la herencia cuyos créditos pueden encontrarse minorados. Ellos son, pues, quienes pueden mezclarse en las operaciones de la herencia (por ejemplo, en el inventario, para evitar que se oculten bienes en el avalúo, para atajar una posible desvalorización.....).

En el caso de aceptación pura es mayor el perjuicio de los acreedores particulares, ya que a ellos se unen los de la herencia, y en este supuesto no hay ninguna disposición que proteja especialmente a los anteriores acreedores particulares, ya que no es suficiente protección el derecho a mezclarse en las operaciones de la herencia. Y bastaría que un acreedor de la herencia gozase de un crédito singularmente privilegiado para poder desbancar a otro ordinario del acreedor particular, pese a ser éste anterior, si no de un modo absoluto en el tiempo, sí con relación a la singular responsabilidad del heredero deudor. Por eso surge la pregunta de si podrían los acreedores particulares del heredero oponerse a la aceptación pura de la herencia, alegando perjuicio de sus derechos, porque, indudablemente, hay un sencillo camino en la aceptación pura para poder burlar los anteriores derechos particulares.

Se deduce del art. 1.034 que, una vez que los acreedores de la herencia y los legatarios hayan saldado sus créditos, podrán mezclarse en las operaciones hereditarias los acreedores particulares. Sin embargo, hay casos en los que esto no -

podrá ocurrir. Literalmente entendido, el artículo 1.034 parece establecer simplemente una dilación para que los acreedores particulares del heredero puedan intervenir en la partición, ya que habrán de esperar a que sean pagados los acreedores de la misma o los legatarios. Sin embargo, el precepto tiene un alcance más obstativo. Tal ocurre en el caso de deudas a plazos del causante, que por no vencer hasta un momento más o menos remoto no se pagan inmediatamente. Según el C.c., los acreedores de la herencia podrán oponerse a que se verifique la partición - hasta que se les pague o afiance el importe de sus créditos.

En el caso que nos ocupa, como sus créditos son aplazados, al no poder exigir el inmediato pago habrán optado por reclamar el afianzamiento de la deuda. Lograda esta esencial garantía a favor de los acreedores de la herencia, los derechohabientes podrán ultimar la partición, realizando las últimas etapas de la división y adjudicación de los bienes hereditarios.

Pudiera ocurrir, por ejemplo, que los acreedores de la herencia no sean pagados hasta varios años después de haberse terminado todas las operaciones particionales de la herencia. Este sería el momento en el cual, según el art. 1.034, podrían intervenir los acreedores particulares del heredero que hubiere aceptado a beneficio de inventario, a los que se les prohíbe inmiscuirse hasta que sean pagados los acreedores de la herencia. Y como éstos son pagados años después de haberse concluido los trámites divisorios de la herencia, es lo cierto que los acreedores particulares del heredero en el caso que nos ocupa no ha-

brán intervenido en las operaciones particionales y a lo sumo podrán pedir una revisión a posteriori de un resultado divisorio, sin participación directa inicial o subsiguiente en las operaciones de la herencia.

Venimos diciendo que, por retorsión, el art. 1.034 establece que los acreedores particulares del heredero podrán mezclarse en la herencia cuando ésta no haya sido aceptada a beneficio de inventario. Nos lo viene a confirmar el art. 1.083, según el cual estos acreedores pueden intervenir a su costa en la partición para evitar que ésta se haga en fraude o perjuicio de sus derechos.

Castán afirma que en el C.c. español no se conoce como institución independiente el beneficio de separación de patrimonios, si bien cuando la herencia se acepta a beneficio de inventario, este beneficio indirectamente produce el mismo efecto de aquella separación. A renglón seguido este ilustre civilista sugiere dos procedimientos diversos para garantizar a los acreedores de la herencia en el caso de aceptación pura. Según este autor, en este caso los acreedores hereditarios han de acudir, si quieren asegurar el pago preferente de sus créditos frente a los acreedores personales del heredero, a los procedimientos de testamentaría o abintestato, o ejercitar, en su caso, el derecho de oponerse a la partición, que les reconoce el art. 1.082, pues este régimen lleva consigo la correspondiente separación de los bienes en virtud de su permanencia en la indivisión. En este criterio insiste López Jacoiste, según el cual mediante el mantenimiento de la herencia en estado de indivi-



sión se evita que la confusión patrimonial inherente a la aceptación sin beneficio de inventario se produzca con efectos plenos entre los bienes del heredero y los bienes concretos de la herencia. Lo que se confunde es sólo la cuota-parte indivisa del heredero. De esta suerte se logra, si no una separación de patrimonio, sí al menos una separación transitoria de los bienes concretos dejados por el causante. En su virtud, los acreedores particulares del heredero, mientras dure la indivisión hereditaria no pueden perseguir para el cobro de sus créditos los bienes concretos integrados en la herencia; sólo pueden dirigirse contra el derecho hereditario como tal.

Como vemos, ambos autores parecen preocupados por la protección de los acreedores de la herencia. Sin embargo, nosotros creemos que en el caso de aceptación pura y simple de la herencia, en que el heredero se compromete a hacer frente al pasivo del causante incluso con su peculio privativo, los que más necesitados de protección están son los acreedores privativos del heredero. Hay casos en los que la situación se ve con paladina claridad. Supongamos que fallece una persona, dejando un activo minúsculo y una carga pasiva de mucha mayor entidad.

En este supuesto, si el heredero, cuyo patrimonio se hallaba totalmente alcanzado por el monto de sus propias deudas, pudiendo repudiar o aceptar con el beneficio de inventario, acepta simplemente, este acto demostraría un claro propósito de perjudicar a sus propios acreedores, por cuanto que, en virtud de la confusión de patrimonios - el <sup>del/</sup> causante y el del heredero -, los dos pasivos vienen a integrarse en compartimientos comunes, y, como consecuencia, si los acreedores del causante disfrutan

de créditos privilegiados, la satisfacción preferente de sus créditos podría venir a significar la insatisfacción definitiva de los de sus propios acreedores. Como esta situación es posible, parece lógico tratar de encontrar alguna solución al problema. Para un caso similar hay un remedio legal en el art. 1.001 del C.c., según el cual "si el heredero repudia la herencia en perjuicio de sus propios acreedores, podrán éstos pedir al juez que los autorice para aceptarla en nombre de aquél". Como la aceptación y la repudiación de la herencia son actos jurídicos de naturaleza análoga, parece lógico que el sistema debe tolerar algún procedimiento que garantice a los acreedores en caso de que el heredero acepte la herencia con el deseo de perjudicarlos. Nosotros creemos que el remedio utilizable en este caso sería el de la acción revocatoria o pauliana, tendente a revocar la aceptación fraudulenta. A falta de precepto concreto que permitiese revocar tales aceptaciones, hemos de acudir al remedio genérico de la susodicha acción pauliana. No obstante, hay otras legislaciones en las que tales acciones fraudulentas, están expresamente sancionadas. Tal ocurre con el Derecho argentino, pues el art. 339 de su C.c. establece que los acreedores del heredero podrán, en el caso de que éste hubiese aceptado una sucesión evidentemente mala por una connivencia fraudulenta con los acreedores hereditarios, demandar la revocación de la aceptación.

Con estas consideraciones contestamos al interrogante que anteriormente nos planteábamos de si podrían los acreedores privativos del heredero oponerse a que éste aceptase puramente.

Claro es que no, puesto que la aceptación es un acto libre y sin limitaciones. Y con los remedios apuntados, si bien a posteriori, se consigue la misma salvaguardia de los intereses de dichos -- acreedores privativos.

El art. 1.034 permite a los acreedores del heredero intervenir en la liquidación patrimonial del acervo del difunto una vez satisfechos los acreedores de la herencia y los legatarios. Ello es completamente lógico. Porque cuando se acepta una herencia a beneficio de inventario, esto no quiere decir que forzosamente el pasivo de la herencia haya de enjugar el total activo. Teóricamente pueden darse tres situaciones diferentes: 1.<sup>a</sup> Pasivo mayor que el activo; 2.<sup>a</sup> Pasivo igual al activo; y 3.<sup>a</sup> Pasivo menor que el activo. Téngase en cuenta que al ejercitar el beneficio se antepone el heredero al conocimiento efectivo del resultado líquido de la herencia, y lo que hace con tal beneficio es cubrirse contra los riesgos de una herencia con pasivo superior al activo. Pero puede ocurrir que, practicadas todas las operaciones particionales, resulte que el activo era de mayor envergadura que el pasivo, en cuyo supuesto es lógico que entre en juego la previsión del art. 1.034 de nuestro C.c.

Entre los dos sistemas contrapuestos, el romano y el germánico, en orden a la adquisición de la herencia, el sector dominante de nuestra doctrina se inclina por el primero, considerando que la adquisición de la herencia se produce en el momento de la aceptación. Nos parece esta opinión la más acertada, y para demostrarlo nos vamos a apoyar precisamente en el precepto

que constituye el principal argumento de los autores que propagan la orientación germanista.

Se basan en el art. 661 del C.c., a cuyo tenor los herederos suceden al difunto, por el hecho solo de su muerte, en todos sus derechos y obligaciones. De tener que admitirse en toda su rotundidad esta norma, traería como consecuencia la inutilidad de todos los artículos consagrados al estudio del beneficio de inventario. En efecto, si desde el mismo instante del óbito del de cujus, el heredero se convierte en deudor personal de todo su pasivo significaría un contrasentido el que en virtud de una declaración posterior pudiera enervar esta afección proclamada con rango de principio.

El artículo 661 consagra un efecto automático, que resultaría de una rigidez extrema si se aceptase como pauta de nuestro sistema de adquisición sucesoria. Si desde la muerte del difunto sus herederos le sucediesen en todas sus obligaciones, como la obligación se integra no sólo del débito, sino también de la responsabilidad, es decir, de la necesidad de cumplir la prestación subyacente, esto significaría que toda herencia -- traería consigo los efectos que hoy engendra la aceptación de herencia pura y simple.

Así las cosas, la repudiación de la herencia devendría verdaderamente excepcional. A no ser que se entendiese que se daba en este supuesto y también en el de aceptación a beneficio de inventario una singularísima facultad unilateral de resolver una

obligación ya existente, de la que el heredero pasó a ser parte por el simple hecho de la muerte de su causante. Y que esta facultad resolutoria se arbitraba como remedio infrecuente encaminado a lograr que ningún heredero fuese perjudicado por vía mortis causa.

A primera vista, parece refrendar el efecto del art. 661 del C.c. el 1.257 del mismo cuerpo legal, según el cual los contratos sólo producen efecto entre las partes que los otorgan y sus herederos. Pero ya veremos luego cuál es el alcance exacto de este artículo.

El artículo 1.034 se relaciona con la aceptación de la herencia a beneficio de inventario. En principio, pues, ninguna repercusión fiscal debiera producir, ya que ni la aceptación de herencia ni la repudiación constituyen actos sujetos. El acto sujeto está constituido por la adquisición de bienes, acciones y derechos de todas clases a título gratuito, según se establece en el núm. 2 del art. 2.º del Texto Refundido. (Puede verse el núm. 189 de la Revista General de Derecho, en el que con mayor extensión tocamos algunos de estos problemas).

En este art. 1.034, así como en los que con él se relacionan, se barajan constantemente los conceptos de "acreedores de la herencia" y "acreedores privados" del heredero. Los créditos de aquellos primeros tendrán la repercusión fiscal favorable al contribuyente que implica la deducción de esas deudas de la base liquidable, siempre que reúnan los requisitos establecidos

en el art. 28 del Texto Refundido.

Si los herederos no fuesen continuadores de la personalidad del causante, tendría una trascendencia fiscal evidente el hecho de optar por la aceptación pura y simple o por la aceptación a beneficio de inventario. Porque si un heredero, pudiendo acogerse a beneficio de inventario o al remedio de la repudiación de la herencia, opta por aceptarla simplemente, poniendo, en consecuencia, a disposición de sus acreedores su propio patrimonio, esta opción implicaría evidentemente una ventaja patrimonial para los acreedores de la herencia. Sería como una dación del importe de sus créditos en los que éstos rebasasen el caudal hereditario.

En definitiva, un acto liquidable, si no fuese porque los acreedores ya tenían derecho a estas entregas en virtud de una anterior relación jurídica. El acto del heredero al aceptar puramente no representa una liberalidad hacia los acreedores, si no el renunciar a una posibilidad de zafarse de un acto oneroso que le afecta.

El art. 1.034 del C.c. se refiere a un supuesto de herencia con deudas. Es un caso al que se le deben aplicar las normas de los arts. 28 al 44 del Texto Refundido. El primero de dichos artículos admite la deducción de las deudas acreditadas. El art. 44 establece que cuando se transmitan al propio tiempo bienes y deudas sin hacer expresa adjudicación de aquéllos por vía de comisión o encargo para pago se considerará que existe una ad

judicación en pago de asunción de deudas y se liquidará por tal concepto si no existiera entre los bienes transmitidos metálico suficiente para cubrir el débito.

Nos parece que el enfoque del Texto Refundido es completamente equivocado, porque la asunción de deuda exige un pacto expreso por virtud del cual se cambia el deudor de una relación jurídica y se libera el antiguo deudor, manteniéndose la misma deuda. Pero éste no es el caso de las transmisiones hereditarias, ya que el heredero continúa la personalidad del causante, pues en virtud de la successio se subrogan en la misma posición jurídica del causante, continuándole en su condición de parte en los contratos que hubiere otorgado. El art. 1.257 del C.c. dice que los contratos sólo producen efecto entre las partes que los otorgan y sus herederos. Stipulamur nobis heredibusque nostris, decían los romanos. En nuestro sistema el heredero, después de aceptar la herencia, deviene titular de todas aquellas relaciones de que era llevador el difunto, salvo las personalísimas. El heredero ocupa el puesto que tenía el causante en las relaciones contractuales en que éste era parte. Como la personalidad del causante se continúa en el heredero, éste se convierte en deudor personal en lugar del causante. Lacruz Berdejo afirma que el heredero es deudor personal de los acreedores del causante.

Por tanto, como el heredero no es un tercero, sino continuador de la personalidad del causante, no cabe hablar de asunción de deuda. Además, falta el requisito del pacto expreso, ya que

las obligaciones pasan al heredero opex legis o, si se quiere, en virtud de un acto unilateral cual es la aceptación de la herencia. No hay cambio de deudor, no hay pacto expreso y también falta el tercer requisito de la asunción de deudas, que es el de la liberación del antiguo deudor, pues por virtud del fenómeno sucesorio no queda liberado el causante ni tampoco su heredero.

El art. 100 del R.I.D.R. presupone que en el caso de existir deudas contra el causante garantizadas con hipoteca de algún inmueble de la herencia, puede haber una adjudicación para pago de deudas. No lo creemos así, porque tal adjudicación consiste en la transmisión de una cosa para que el heredero asuma la deuda o para que, vendiendo la cosa, pueda satisfacer a los acreedores. Y también prejuzga el artículo mencionado que pueda haber una adjudicación en pago de deudas en aquellos casos en que entre los bienes hereditarios figure una finca hipotecada en garantía de aquellas deudas. Sin embargo, no puede darse ninguno de los supuestos previstos por el art. 100. (1)

---

El Reglamento del Impuesto de Derechos Reales continúa vigente por expresa invocación de la disposición transitoria sexta del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, conforme a la cual, "hasta que se publique el Reglamento para la aplicación de esta Ley, continuará en vigor el Reglamento del Impuesto de Derechos Regales de 15 de enero de 1959 en las materias que son objeto del presente texto y en cuanto no se opongan a los preceptos del mismo.



a) No puede haber adjudicación en pago de deudas, por que la adjudicación en pago consiste en la entrega de una cosa - corporal que sustituye al cumplimiento específico de la prestación, al ser entregada al acreedor. Pero el heredero no es acreedor, sino continuador de la deuda del causante, y la cosa hipotecada la adquiere por virtud del fenómeno sucesorio y no porque se le adjudique en pago, pues nada hay que pagarle.

b) Tampoco puede haber adjudicación para pago de deudas, porque si el heredero adquiere la cosa hipotecada, lo hace por virtud del fenómeno sucesorio, en unión de todos los demás bienes que constituyen el acervo sucesorio, y no porque se le adjudique expresamente, pues no ha recibido ninguna comisión o encargo de pagar las deudas ni tampoco hace suya la deuda a cambio de la cesión de unos bienes.

c) Tampoco hay adjudicación en pago de asunción de deudas, según hemos visto anteriormente y según se demuestra cumplidamente en mi trabajo "Una nueva figura jurídica", publicado en la Revista General de Legislación y Jurisprudencia, año 1961, pp. 186 y ss.

Todo lo dicho demuestra la errónea construcción del art. 100 del R.I.D.R., de la que también participa el párrafo 3.º del art. 47. No insistimos más, pues exponemos muy extensamente una crítica del sistema legal en nuestra Legislación Fiscal, pp. 186 y ss. y 391 y ss.

## LAS RENUNCIAS, EN ESPECIAL LAS DE HERENCIA

A veces la escisión entre lo jurídico y lo fiscal se produce no en el terreno del derecho constituido, del texto regulador, sino que arranca de la misma realidad jurídica, de las figuras elaboradas por quienes, en sus tratos y contratos, inciden en un mundo de repercusiones jurídicas.

Lo perturbador de estos hechos radica en la circunstancia de que los particulares, acogiéndose a eficaces disfraces jurídicos consiguen, a veces, pasar inadvertidos por los controles tributario y escamotear al Tesoro unos aportes pecuniarios que no debieran eludirse, por cuanto la institución hábilmente escondida es perfectamente gravable.

Tengamos en cuenta que cualquier relación jurídica puede tener un reflejo fiscal, sobre todo los de tipo patrimonial. Las relaciones jurídicas patrimoniales tienen siempre o casi siempre una repercusión económica y, miradas desde el punto de vista del impuesto de transmisiones, pueden tener o deben tener en muchas ocasiones una verdadera secuela tributaria, si bien soslayada en determinados casos por el ámbito privilegiario de las exenciones o de los supuestos de no sujeción. Es predicable esto incluso en aquellos supuestos más aparentemente inocentes con relación al mundo impositivo.

A primera vista parece que no se debiera tributar por la renuncia, por cuanto, el impuesto extiende su área fiscal a todos los actos que implican una adquisición de bienes. Esta afirmación

básica puede conducir de la mano a una cómoda forma de pensar: el reverso de la moneda, los actos extintivos, al menos en líneas generales (es decir, siempre que no impliquen un recobro de un derecho gravado a favor de alguien) no deben satisfacer el impuesto.

La conclusión se muestra como francamente ortodoxa. Tratándose de un impuesto de transmisiones, debe hacer frente al tributo aquel que adquiere unos bienes, no aquel para quien una situación patrimonial se ha extinguido.

Pero siempre es necesario ir al fondo de las cosas. Si atendemos a la verdadera significación operativa de algunas renunciaciones, veremos que en muchas de ellas se tiende, más que a una pérdida de derechos, a una pérdida o extinción de obligaciones. Se trata de actos disimulados que encierran un mecanismo liberatorio para el renunciante, con lo cual éste, al evitar un gravamen, realiza aunque sólo sea por vía indirecta, una adquisición.

Hay un tipo de renuncia que si ha sido previsto por el legislador fiscal. Son las renunciaciones de herencia. En este caso la ley elucubra, reglamentándolos positiva o tácitamente, todos los supuestos, haciendo gala de un conveniente detectivismo jurídico que indague en el mundo de los conceptos.

Según el último inciso del número 3º del artículo 1.000 del Código civil, no se entenderá aceptada la herencia cuando el heredero la renuncia gratuitamente a favor de sus coherederos a quienes debe acrecer la porción renunciada.

Esta norma se encuentra adjetivada fiscalmente en el artículo 38 del Texto Refundido referente a "la renuncia de la herencia hecha simple y gratuitamente en favor de todos los coherederos

a quienes deba acrecer la porción renunciada".

Se reitera aquí la disposición del artículo 5º del R.I. D.R. Un tanto extraña en dicho precepto, dedicado a definir los actos sujetos y que se preocupa excepcionalmente de decir que tal renuncia no es un acto sujeto.

En realidad, bien considerada en abstracto, ninguna renuncia debe tributar. Porque lo que determina la acción fiscal es la adquisición de bienes por parte del heredero, y para que el --llamado adquiera es necesaria su aceptación del patrimonio deferido, y si en vez de aceptar renuncia, nada adquiere y, por tanto, -no realiza un acto sujeto.

Esto en principio. Pero existen determinadas declaraciones de voluntad que, aparentes renunciaciones y acogiendo al nombre -de tales, envuelven actos de doble contenido: una aceptación inicial y una disposición ulterior. A este punto de vista responde el artículo 1.000 del Código civil. Por ejemplo, el que renuncia por precio a favor de persona determinada, en realidad acepta y, además -enajena.

La que no constituye acto sujeto es la renuncia de herencia hecha simple y gratuitamente en favor de todos los coherederos a quienes deba acrecer la porción renunciada. Ello es lógico porque con su declaración de voluntad nada adquiere ni nada hace adquirir a los acrecientes. Su renuncia en nada varía el destino previsto -por la Ley para el acervo del de cujus.

Lo mismo da que un heredero repudie lisa y llanamente a su porción a que la repudie a favor de aquellos a quienes habrá de beneficiar la renuncia no individualizadora. Es igual por sus efectos jurídicos que el heredero haya premuerto al causante, que sea incapaz para suceder, que repudie sin más o que renuncie a favor de aquellos llamados a recibir los bienes en cualquiera de las otras tres situaciones. Prácticamente, como si nada hubiese dicho; al no expresar nada, no cabe aceptación, y, sin aceptación, no cabe acto sujeto.

¿Qué ocurre en el caso del heredero forzoso que repudia a favor de sus coherederos?. Según el Código civil, éstos adquieren la fracción renunciada por derecho propio y no por derecho de acrecer. Son vocados natos a los tercios de legítima todos los herederos forzosos que sean hijos. Cualquiera que sea su número. Les pertenece directamente. Si uno deja de adquirir (porque repudia, por ejemplo) su participación aumenta la de sus coparientes, no por derecho de acrecer, pues no es preciso acudir para justificar este incremento a un recurso tan excepcional como es aquel derecho, sino porque así lo ha establecido el legislador como uno de sus postulados sucesorios de general alcance.

Aunque el Código civil hablè de que los herederos forzosos adquieren por derecho propio y no por derecho de acrecer, creemos que la situación debe merecer el mismo tratamiento fiscal.

Es decir, que si un heredero forzoso renuncia la herencia a favor de sus coherederos a quienes debe aumentar la porción renunciada por derecho, debe entenderse que no se ha producido el acto sujeto.

Tal vez la palabra acrecer del artículo 31 esté empleada en el sentido de aumentar y no en el técnico-jurídico de derecho de acrecer.

---ooo0ooo---

LAS RESERVAS A TRAVES DEL IMPUESTO GENERAL  
SOBRE LAS SUCESIONES.

El artículo 36 del T.R. contiene una alusión concreta al 972 del Código civil y, por tanto, también al 973. Como estos dos artículos tienen por cometido propio conjugar las mejoras y las reservas, nos cumple aquí analizar - las repercusiones fiscales de ambas instituciones sucesorias.

Por lo que respecta a las mejoras, ninguna particularidad ofrecen dentro del sistema fiscal salvo la que puede representar el criterio del impuesto progresivo que caracteriza a las adquisiciones gratuitas, en virtud del cual el hijo mejorado deberá hacer frente a un tipo impositivo superior al que hayan de soportar los hijos o descendientes no premiados.

A la reserva clásica consagra el mencionado artículo el apartado 2.º En él se dice que la reserva da derecho a la devolución del impuesto satisfecho por la nuda - propiedad de los bienes a que afecte, cuando se acredite la transmisión total de los mismos al reservatorio. Aunque el precepto se apoya en una concepción ya superada, como - veíamos anteriormente, forzoso es reconocer que contiene - una norma de justicia tributaria. En efecto, una vez que surge la obligación de reservar es como si el reservista tuviese una especie de derecho de disfrute, por cuanto la

facultad dispositiva de los bienes está un tanto sofocada por imperativo legal. Y como el reservista en el momento de adquirir los bienes, cuando todavía no se sabía si al al gún día surgiría la obligación de reservar, satisfizo el impuesto por la plena propiedad de los bienes (para un co mentario má se extenso sobre esta materia puede consultarse nuestra Legislación fiscal, pág. 320), es lógico que se le devuelva lo referente a la nuda propiedad.

En el apartado 3.º se dice que el reservatorio satisfará el impuesto teniéndose en cuenta el grado de pa rentesco que le une con la persona de quien proceden los bienes, prescindiendo del que le una con el reservista, aunque éste haya hecho uso de la facultad de mejorar reconocida por el artículo 972 del Código Civil. Esta computación del parentesco se debe al equivoco de estimar que el reservista no es propietario de los bienes. Así lo establecían quienes consideraban que era un simple usu fructuario. VALVERDE niega al binubo la consideración de propietario de los bienes reservables.

Sin embargo, ya hemos visto anteriormente que - el reservista es un pleno propietario, tanto en el momento de verificar la adquisición de los bienes como posteriormente después de surgir la obligación de reservar, ya que ésta implica determinadas limitaciones que no truecan la naturaleza de la institución, pues una propiedad limitada sigue siendo propiedad. Negar esto sería equivalente, sal vadas las distancias, a decir que una persona propietaria de un caudal dejaría de serlo desde el momento en que tu-



viere descendientes legítimos, por cuanto dos terceras partes de su capital deberán forzosamente ir a manos de esos descendientes en el momento de su muerte.

El iter transmisivo es el siguiente: Los bienes pertenecen originariamente a un pariente del cónyuge premuerto que dispone por título gratuito de ellos a favor del binubo. Con relación a estos dos sujetos, la persona de quien proceden los bienes es el pariente del premuerto. Una vez adquiridos por el reservista, él se hace propietario de los mismos y sigue siéndolo durante toda la vida de la reserva hasta el momento de su extinción. Si ésta se produce por haber premuerto el reservista los bienes pasarán a poder de los reservatarios. Entonces el traspaso de la propiedad se produce -- desde el último propietario, según hemos visto, es el reservista. Luego en relación con los reservatarios él es la persona de quien proceden los bienes. Por ello resulta ilógico que -- el artículo 84 considere como personas distintas al reservista y a la persona de quien proceden los bienes.

Aparte de estas consideraciones doctrinales creemos que, sobre todo en los casos en que el reservista hace uso de la facultad de mejorar, por cuanto que dispone de bienes propios, beneficiando expresamente a uno de sus hijos o descendientes, debería computarse el parentesco entre el reservista y el reservatario. Porque los bienes hacen trámite del patrimonio del primero, bien que se trate de un patrimonio separado, al acervo de los segundos.

Además, con esta interpretación se beneficia a los reservatarios, puesto que normalmente el parentesco más cercano que pueden tener es el que les une con el padre, madre o ascendientes reservistas.

El apartado 3.º del artículo que comentamos dice que cuando les corresponda satisfacer el impuesto a los reservatarios se tendrá en cuenta lo dispuesto en el artículo 9.º del T.R. El T.E.A.C. lo entendió así, estimando que la reserva lleva implícita una condición suspensiva (resolución de 29 de enero de 1946). La inteligencia del T.E.A.C. es -- equivocada por cuanto la reserva no supone ningún juego de condiciones voluntarias, sino que responde a una conditio -o juris. Por ello no era necesario forzar los mecanismos legales, ya que el último párrafo del artículo 57 comprende también en su ámbito a las condiciones juris, pues establece -- que toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida de derecho por la concurrencia de cualquier manera -- de limitación, se entenderá siempre realizada el día en que la limitación desaparezca.

Finalmente diremos que es lógico que el artículo 36 del T.R. establezca que la reserva da derecho a la devolución del impuesto satisfecho por la nuda propiedad de los bienes. Lo lógico es que se establezca así categóricamente -- y sin ningún temperamento. Y ello aunque pudiera haber transcurrido un gran espacio de tiempo desde el momento de la adquisición de los bienes (supongamos que se hace una donación

al conyuge sobreviviente al poco tiempo de celebrar el primer matrimonio y que transcurren veinte, treinta o cuarenta años hasta que surge la obligación de reservar) hasta la celebración del ulterior matrimonio o el reconocimiento del hijo natural. Según esto, pudiera creerse que sería necesario distinguir, de forma que solo hubiese que devolver el valor de la nuda propiedad desde el momento en que surgió la obligación de reservar, pues hasta ese momento el reservista había detentado los bienes a título de propietario libre. Pero dado el régimen del Código civil puede sostenerse que el reservista, desde que se produce la reserva, ésta le afecta con una especie de fuerza retroactiva que se remonta hasta los tiempos adquisitivos, si bien en el caso de enajenación de los bienes afecta más bien al valor que éstos tenían (art. 974 y 976.) ,

## **EL ART. 36 DEL TEXTO REFUNDIDO Y LAS MEJORAS Y RESERVAS.-**

El artículo 36 del Texto refundido contiene una alusión concreta al 972 del Código civil y, por lo tanto, también al 973. Como estos dos artículos tienen por cometido propio conjugar las mejoras y las reservas, nos cumple aquí analizar las repercusiones fiscales de ambas instituciones sucesorias.

Por lo que respecta a las mejoras, ninguna particularidad ofrecen dentro del sistema fiscal salvo la que puede representar el criterio del impuesto progresivo que caracteriza a las adquisiciones gratuitas, en virtud del cual el hijo mejorado deberá hacer frente a un tipo impositivo superior al que hayan de soportar los hijos o descendientes no premiados.

A la reserva clásica consagra el mencionado artículo - el apartado 2º. En él se dice que la reserva da derecho a la devolución del impuesto satisfecho por la nuda propiedad de los bienes a que afecte, cuando se acredite la transmisión total de los mismos al reservatario. Aunque el precepto se apoya en una concepción ya superada, como veíamos anteriormente, forzoso es reconocer que contiene una norma de justicia tributaria. En efecto, una vez que surge la obligación de reservar es como si el reservista tuviese una especie de derecho de disfrute, por cuanto la facultad dispositiva de los bienes está un tanto sofocada por imperativo legal. Y como el reservista en el momento de adquirir los bienes, cuando todavía no se sabía se algún día surgiría la obligación de reservar, satisfizo el impuesto por la plena propiedad de los bienes (para un comentario más extenso sobre esta materia

puede consultarse nuestra Legislación fiscal, pág. 320), es lógico que se le devuelva lo referente a la nuda propiedad.

En el apartado 3º se dice que el reservatario satisfará el impuesto teniéndose en cuenta el grado de parentesco que le une con la persona de quien proceden los bienes, prescindiendo del que le una con el reservista, aunque éste haya hecho uso de la facultad de mejorar reconocida por el artículo 972 del Código civil. Esta computación del parentesco se debe al equívoco de estimar que el reservista no es propietario de los bienes. Así lo establecían quienes consideraban que era un simple usufructuario. VALVERDE niega al bínubo la consideración de propietario de los bienes reservables.

Sin embargo, ya hemos visto anteriormente que el reservista es un pleno propietario, tanto en el momento de verificar la adquisición de los bienes como posteriormente después de surgir la obligación de reservar, ya que ésta implica determinadas limitaciones que no truecan la naturaleza de la institución, pues una propiedad limitada sigue siendo propiedad. Negar esto sería equivalente, salvadas las distancias, a decir que una persona propietaria de un caudal dejaría de serlo desde el momento en que tuviese descendientes legítimos, por cuanto dos terceras partes de su capital deberán forzosamente ir a manos de esos descendientes en el momento de su muerte.

El iter transmisivo es el siguiente: Los bienes pertenecen originariamente a un pariente del cónyuge premuerto que dispone por título gratuito de ellos a favor del bínubo. Con relación a estos dos sujetos, la persona de quien proceden los bienes es

el pariente del premuerto. Una vez adquiridos por el reservista, él se hace propietario de los mismos y sigue siendolo durante toda la vida de la reserva hasta el momento de su extinción. Si ésta se produce por haber premuerto el reservista los bienes pasarán a poder de los reservatarios. Entonces el traspaso de la propiedad se produce desde el último propietario hasta los reservatarios. Dicho último propietario, según hemos visto, es el reservista. Luego en relación con los reservatarios él es la persona de quien proceden los bienes. Por ello resulta ilógico que el artículo 34 considere como personas distintas al reservista y a la persona de quien proceden los bienes.

Aparte de estas consideraciones doctrinales creemos que sobre todo en los casos en que el reservista hace uso de la facultad de mejorar, por cuanto que dispone de bienes propios, beneficiando expresamente a uno de sus hijos o descendientes, debería computarse el parentesco entre el reservista y el reservatario. Porque los bienes hacen trámite del patrimonio del primero, bien que se trate de un patrimonio separado, al acervo de los segundos.

Además, con esta interpretación se beneficia a los reservatarios, puesto que normalmente el parentesco más cercano -- que pueden tener es el que les une con el padre, madre o ascendientes reservistas.

El apartado 3º del artículo que comentamos dice que cuando les corresponda satisfacer el impuesto a los reservatarios se tendrá en cuenta lo dispuesto en el artículo 9º del Texto Refundido. El T.E.A.C. lo entendió así, estimando que la reserva lleva -

implícita una condición suspensiva (resolución de 29 de enero de 1.946). La inteligencia del T.E.A.C. es equivocada por cuanto la reserva no supone ningún juego de condiciones voluntarias, sino que responde a una conditio juris. Por ello no era necesario forzar los mecanismos legales, ya que el último párrafo del artículo 57 comprende también en su ámbito a las condiciones juris, -- pues establece que toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida de derecho por la concurrencia de cualquier manera de limitación, se entenderá siempre realizada el día en que la limitación desaparezca.

Finalmente diremos que es lógico que el artículo 36 - del Texto refundido establezca que la reserva da derecho a la - devolución del impuesto satisfecho por la nuda propiedad de los bienes. Lo lógico es que se establezca así categóricamente y sin ningún temperamento. Y ello aunque pudiera haber transcurrido un gran espacio de tiempo desde el momento de la adquisición de los bienes (supongamos que se hace una donación al cónyuge sobreviviente al poco tiempo de celebrar el primer matrimonio y que -- transcurren veinte, treinta o cuarenta años hasta que surge la obligación de reservar) hasta la celebración del ulterior matrimonio o el reconocimiento del hijo natural. Según esto, pudiera creerse que sería necesario distinguir, de forma que sólo hubiese que devolver el valor de la nuda propiedad desde el momento en que surgió la obligación de reservar, pues hasta ese momento el reservista había detentado los bienes a título de propietario libre. Pero dado el régimen del Código civil puede sostenerse - que el reservista, desde que produce la reserva, ésta le afecta con una especie de fuerza retroactiva que se remonta hasta los tiempos adquisitivos, si bien en el caso de enajenación de los bienes afecta más bien al valor que éstos tenían (arts. 974 y - 976).

Dice el artículo 973 del Código civil que si el padre o la madre no hubiesen usado en todo o en parte de la facultad de mejorar, los hijos y los descendientes legítimos del primer matrimonio sucederán en los bienes sujetos a reserva, conforme a las reglas prescritas para la sucesión en línea descendente, aunque a virtud del testamento hubiesen heredado desigualmente el cónyuge premuerto o hubiesen repudiado la herencia.

El artículo 973 muestra claramente la confusión en - que se debate el legislador en materia de reservas. Por una parte atribuye al cónyuge supérstite la facultad de mejorar en los bienes reservables y por otra parece presuponer que los reservatarios heredan al cónyuge premuerto, pues así da a entender la salvedad final del precepto en cuanto llama a la adquisición de los bienes reservables al conglomerado de los hijos y descendientes legítimos, admitiéndolos a todos y sin excluir a los que -- hubieran repudiado la herencia del padre o de la madre premuertos, llamándolos igualitariamente, prescindiendo del hecho de - que en virtud del testamento del cónyuge primeramente muerto, - hubieran sido llamados desigualmente a su herencia.

La confusión alienta constantemente en el fondo de - este precepto. Se tiene en cuenta que el cónyuge bínudo puede mejorar a los reservatarios. La doctrina considera esta posibilidad como un ejercicio de la facultad de mejorar pero pensando que se trata de una mejora en la herencia del cónyuge premuerto. Así también lo entiende el artículo 973. Sin embargo, nos parece que ésta es una interpretación equivocada porque el ejercicio del derecho de mejorar en cuanto a disposición de última voluntad, es un acto personalísimo, si bien el Código civil ad-



mite un supuesto excepcional en el que un cónyuge puede delegar en el otro la facultad de mejorar. Es el supuesto del artículo 831, que trata de evitar la sucesión abintestato, aunque se excluye esta delegación del derecho a mejorar en el caso en que -- el consorte supérstite contraiga segundas nupcias.

Resusta por ello curioso que el artículo 973 permita mejorar en los bienes del cónyuge premuerto en un caso en que, para que surja la reserva, habrá sido necesario contraer ulterior matrimonio o tener un hijo natural reconocido o declarado judicialmente como tal.

A nosotros nos parece que esta antinomia es debida al hecho de que se ha entendido mal cuál es la persona de quien adquieren los reservatarios. Nos parece que a quien suceden éstos es al cónyuge supérstite reservista; lo demostraremos más adelante, si bien anticiparemos ahora que con esta interpretación queda salvaguardada toda la construcción legal en materia de mejoras. Es el reservista quien mejora cualquiera de los reservatarios en los bienes de su propio patrimonio (también veremos -- posteriormente cómo la reserva clásica encierra un supuesto de patrimonio separado) ejercitando una facultad propia, no delegada.

Basta con examinar los precedentes remotos. La reserva que estudiamos hállase consagrada por primera vez en la ley Feminae del Codex, de sec. nupt.

Esta ley construyó las reservas en contra de las mujeres que pasaban a ulteriores nupcias y en beneficio de los --

hijos del primer matrimonio o de uno sólo de ellos a quien la madre quisiese premiar por sus cualidades. Tanto en Roma como en el tradicional derecho español sólo podían mejorar los propietarios de los bienes. Por ello si a la madre bínuba se la permite mejorar es porque se la considera dueña de los bienes de la reserva. Ya SANCHEZ en su Tratado del matrimonio dice - que mejorar es usar de la propiedad. Esto mismo se establece - en la ley 19 de Toro, según la cual sólo se puede mejorar en cosas propias de la hacienda del que mejora. Todo esto demuestra que la mejora es una disposición testamentaria del cónyuge supérstite.

.....

Muchas son las construcciones doctrinales que han tratado de explicar la verdadera naturaleza jurídica de las reservas. Las más conocidas son:

1ª. La que estima que el reservista es un usufructuario de unos bienes en los que corresponde la nuda propiedad a los reservatarios. Posición totalmente superada por cuanto el reservista es un verus dominus, que puede disponer de los bienes reservables.

2ª. Cierta éxito teórico ha tenido la posición sustentada por aquellos que configuran la reserva como una situación condicional. Según ella el reservista está sujeto a una condición resolutoria y los reservatarios tienen a su favor una condición suspensiva. Pero esto sólo puede mantenerse por vía de analogía ya que la aleatoriedad característica de las reservas constituye una *conditio juris* y no una propia condición por cuanto no constituye una determinación accesoria de la voluntad de las partes, sino que es un requisito de la configuración real de las reservas.

3ª. Mayor ambición doctrinal tiene la teoría de la expectativa o derecho futuro que propiamente sólo explica de una forma adecuada la posición jurídica de los reservatarios, que, al decir de los autores que la sustentan sólo tienen una mera expectativa para adquirir los bienes si sobreviven al reservista, al que corresponde en tanto una propiedad plena sobre los bienes reservables.

4ª. Teoría de la institución especial. Según este punto de vista la reserva está influida por diversas figuras jurídicas, constituyendo una institución compleja. El fallo de esta posición doctrinal, que en gran parte ha acertado con el enfoque de la figura jurídica que nos ocupa, consiste en que no se nos explica cuáles son los elementos variados que contribuyen a formar la institución compleja de la reserva.

Nosotros creemos que no hay por qué explicar el fenómeno de la reserva desde un enfoque homogéneo que abarque al reservista y al reservatario. Precisamente por la complejidad de la institución, nos parece, que la reserva integra una situa

ción jurídicolegal en la que confluyen posiciones jurídicas que nada tienen de común. Ya lo veremos. Pero, sin embargo, creemos que en esta materia pudieran admitirse dos conclusiones bastante próximas al verdadero enjuiciamiento de la institución.

a) Explicación homogénea de las reservas. Creemos que la única explicación viable es la del profesor DE CASTRO, según el cual en el reservista hay una titularidad interina y una titularidad preventiva, en tanto que en el reservatario sólo hay una titularidad preventiva o derecho eventual.

Esta construcción sirve para explicar, más que la posición estática del patrimonio reservable, el juego de las titularidades confluyentes. Vemos, en efecto, que el reservista ostenta, mientras subsiste la obligación de reservar, una titularidad dominical amenazada de extinción en el caso de que premuera a los reservatarios, pero que podrá consolidarse definitivamente en el supuesto contrario de que los postmuera. En esta contingencia de poder o no poder consolidar en un futuro incierto su titularidad actual, es donde entra en juego la titularidad preventiva del reservista.

b) Explicación heterogénea de las reservas. Según el profesor DE CASTRO la circunstancia de que en el reservista confluyan una titularidad interina y otra preventiva, ha hecho que parte de la doctrina lo asimile a un dóminus.

A nosotros nos parece que el reservista es un dóminus, no por asimilación, sino porque concentra en su posición jurídica todas las facultades características del dominio, es decir,-

que es un auténtico dueño. Que esto es así nos lo demuestra - el juego temporal en relación con la obligación de reservar.- Al ocurrir el fallecimiento del cónyuge premuerto, el reservista es un dueño sin limitación de ninguna índole de los bienes que, cuando contraiga ulteriores bodas, habrán de estar afectados por la reserva. En el lapso de tiempo que va desde la adquisición de los bienes (que incluso pudo ser muchos años antes de fallecer el cónyuge premuerto, en el caso de haber adquirido por donación), hasta el nacimiento de la obligación de reservar, el cónyuge supérstite es un propietario pleno con una titularidad dominical sin restricciones, presentes ni aplazadas. Esta situación varía desde el momento en que se casa por segunda vez pues a partir de este instante afecta a los bienes reservables la posibilidad de entrar, en un futuro incierto, en el peculio de los hijos del primer matrimonio.

¿Qué ha sucedido? ¿Deja por esto de ser dueño el reservista? Indudablemente no. Se ha concatenado en la situación del patrimonio una disposición legal que establece determinadas medidas asegurativas, tendentes a estabilizar el valor de los bienes reservables en beneficio de un titular incierto. Es algo parecido, mutatis mutandis, a lo que ocurre cuando se casa una mujer mayor de edad con patrimonio propio. Ella sigue siendo dueña de sus bienes, como lo era antes del matrimonio, pero sin embargo, por el hecho de haber cambiado de estado, su titularidad dominical se halla constreñida por la necesidad de obtener la licencia marital para poder realizar actos dispositivos.

De la misma forma el reservista sigue siendo dueño de los bienes reservables, de los que puede disponer sin restricción ninguna, si bien por imperativo legal se halla forzado a mantener el valor de los bienes reservables, en destino incierto, hasta que se produzca un evento dudoso en el "an" -- y en el "quando".

Según VALVERDE las reservas suponen una limitación de la libertad de disponer del viudo. Nosotros creemos que lo que está limitado no es la facultad dispositiva sino el monto económico o valor de los bienes reservables. Es decir, que lo que está afectado por la reserva no son unos bienes determinados sino el valor de esos bienes.

Aunque el Tribunal Supremo ha rechazado la equiparación entre la reserva y la legítima, hemos de reconocer las -- grandes analogías existentes entre una y otra institución jurídica. En las reservas, como en la sucesión forzosa, nos enfrentamos con un bloque patrimonial que ha de ir necesariamente en favor de unos parientes legítimos cuando se cumpla la condición jurídica de sobrevivir al causante de la sucesión o de la reserva.

En resumen, la reserva a nuestro entender es una institución compleja de resultados heterogéneos; por lo que respecta al reservista implica la constitución ope legis de un patrimonio separado y para el reservatario determina el nacimiento de una titularidad preventiva.

En efecto. Desde que el consorte supérstite contrae -segundo matrimonio, por ministerio de la ley se produce el resultado de que los bienes reservables vengán a formar un bloque separado del resto de su patrimonio. Desde ese momento, constituyen un acervo aislado adscrito, por imposición del Código civil, a un destino incierto. Si por la doctrina se reputa que los bienes dotales o los parafernales, por ejemplo, constituyen supuestos de patrimonio separado, con igual razón habremos, porque tiene una situación excepcional en el grupo patrimonial de los bienes del reservista.

Sobre ese grupo patrimonial inciden las siguientes titularidades:

1ª. Una titularidad plena por parte del reservista, que se extiende hasta el momento en que cese la obligación de reservar;


2ª. Una titularidad preventiva de ese mismo reservista, puesto que pudiera ocurrir que los reservatarios le premurieran con lo que desaparecería la limitación impuesta por el Código civil en beneficio de la posteridad legítima del primer casamiento, y,

3ª. Una titularidad eventual a favor de los reservatarios, en la forma expresada por el profesor DE CASTRO.

**-95-**

Podemos encontrar un apoyo jurisprudencial para nuestro punto de vista. Según la resolución de 6 de diciembre de 1.926, la reserva del cónyuge viudo no puede ser calificada de título particular de adquisición de bienes determinados, sino de modo universal de adquirir un patrimonio singular.

---ooo0ooo---





## LAS PARTICIONES SUCESORIAS

---

En materia tributaria el artículo 31.1 del Texto Refundido del Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales preconiza el principio de igualdad de las particiones. Este precepto establece literalmente: "En las sucesiones hereditarias, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad, estén o no los bienes sujetos al pago, exentos o bonificados por la condición del territorio en que se hayan situados o por cualquier otra causa, y, en consecuencia, cualquier aumento que en la comprobación de aquéllos resulte, o la no sujeción, exención o bonificación que con respecto de algunos proceda, se prorrateará entre los distintos adquirentes o herederos".

Esta norma tributaria viene a excepcionar desde un enfoque fiscal el principio liberal del artículo 1.058 del Código Civil que faculta a los herederos mayores de edad, y con la libre administración de sus bienes, para distribuir la herencia de la manera que tengan por conveniente.

La libertad de que disfrutaban los herederos para hacer la participación es omnímoda en opinión de Manresa, según el cual "fijan a cada uno de los objetos de la herencia, obrando de acuerdo, el valor en que ellos mismos los aprecien... y teniendo en cuenta lo que se le debe a cada heredero, adjudican del modo y en la forma que quieran los bienes".

También la Jurisprudencia interpreta generosamente el artículo 1.058. El Tribunal Supremo, en sentencia de 16 de junio de 1.915 establece: "Siendo los otorgantes del contrato divisorio de herencia mayores de edad, pueden establecer, según los artículos 1.058 y 1.255, los pactos, cesiones y transacciones - que tengan por conveniente para la liquidación y distribución - de la herencia, siendo, por tanto, válido cuanto convinieren".

La moderna Jurisprudencia llega incluso a vulnerar en alguna medida aquel principio clásico, conforme al cual la voluntad del testador es la ley fundamental de la sucesión, proclamado explícitamente en el artículo 1.056 del Código Civil, según el - cual cuando el testador hiciere la partición de sus bienes se pa-  
sará por ella. Y parecía confirmar este criterio favorable al po-  
der quiritarario del causante sobre el patrimonio por él transmiti-  
do, el mismo artículo 1.058 que reconoce plena libertad a los --  
herederos para cuando el testador no hubiese hecho la partición.

Participa de esta tendencia liberalizadora la senten-  
cia de 30 de diciembre de 1.944 conforme a la cual los interesa-  
dos, procediendo de común acuerdo, pueden fijar con plena efica-  
cia normas distintas de las ordenadas en el testamento en cuanto  
concierna a la distribución del caudal hereditario.

En el mismo sentido se pronuncia la Dirección General de  
los Registros que, en Resolución de 4 de febrero de 1.944, esta-  
blece la necesidad de reconocer a los herederos amplias facili-  
dades para distribuir el caudal de la manera que estimen conve-  
niente.

Es muy drástica la sentencia de 7 de noviembre de 1.935 que declara que los herederos pueden, de común acuerdo, prescindir de las disposiciones testamentarias y crear una situación jurídica de plena y absoluta eficacia.

Pues bien, este régimen autonómico de los herederos, - admitido por el Código Civil y rotundizado por la doctrina y por la Jurisprudencia, es contradicho abiertamente por el Texto Refundido cuyo carácter híbrido, pese a las inyecciones robustecedoras que implican las autorizaciones contenidas en las Leyes de Reforma, plantearía la duda de su envergadura jurídica para poder alterar la superior normativa del Código Civil, si el precepto no se mantuviese en los límites de un ordenamiento impositivo(

El artículo 31 comienza refiriéndose a "las sucesiones hereditarias". Es decir, las transmisiones mortis causa a título universal. Esta circunscripción reglamentaria equivale a excluir

---

(1) Claro que las modificaciones fiscales tienen un forzoso carácter adjetivo. Entre los preceptos tributarios pueden plantearse con propiedad cuestiones de jerarquía normativa a efectos derogatorios. Pero no con respecto a leyes de distinto enfoque jurídico

Los mandatos civiles y los fiscales no deben colisionar porque tienen distinto campo de aplicación. Por eso, el legislador impositivo puede dictar mandatos autónomos a efectos de comprobación de valores, de poder presumir la existencia de actos sujetos tácitos... Pero sus reglas —antitéticas, a veces, de las establecidas por el Código Civil— no implican invalidación ni ineficacia de las mismas.

del régimen igualitario a las adquisiciones sucesorias a título particular. Que esto es así lo confirma el párrafo segundo del mismo artículo, según el cual: "Si los bienes en que resulte el aumento o a los que deba aplicarse la no sujeción, exención o bonificación fueren legados específicamente a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectarán solo al que adquiera dichos bienes".

La regla del artículo 31 quiere hacer tabla rasa de las diferencias entre valor declarado y valor comprobado a los efectos de las particiones hereditarias. Todo debe producirse como si las adjudicaciones particionales representasen el neto valor de los bienes repartidos. Los excesos que denuncie la comprobación de valores no se atribuyen al heredero adjudicatario, sino que, fiscalmente, pasan a integrar el acervo sucesorio y -- han de distribuirse proporcionalmente a sus participaciones hereditarias entre los distintos interesados.

El artículo 31 del texto refundido es un trasunto fiscal de la doctrina contenida en el artículo 1.061 del Código Civil, conforme al cual "en la partición de herencia se ha de guardar la posible igualdad, haciendo lotes o adjudicando a cada uno de los herederos cosas de la misma naturaleza, calidad o especie.

El artículo 31 del texto refundido es una actualización con ligeros retoques del artículo 53 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales. Aquel precepto, mantenido durante mucho tiempo, provocó una jurisprudencia abundante al respecto. Es interesante una sentencia de 5 de julio de 1.920 en la cual se estableció: "aunque los interesados en unas sucesiones, por su conveniencia particular, alteren las transmisiones que legalmente se produzcan, la Hacienda conserva su derecho a cobrar el impuesto por

las legalmente producidas".

Al interpretar el precepto del artículo 31, Bas y Rivas afirma que la partida inventariada que supone el aumento de valor ha de sumarse al total caudal hereditario para hallar la base liquidable de la suma de ese caudal a dividir entre todos los herederos, de conformidad con las normas de la sucesión, prescindiendo de las adjudicaciones, más o menos deformadoras que por su conveniencia hagan los interesados.

El número 9º del apartado 1 del artículo 59 del Reglamento del Impuesto preceptúa que en las transmisiones hereditarias de depósitos, garantías o cuentas corrientes, satisfarán el impuesto los herederos o legatarios a quienes los mismos se adjudiquen, o todos ellos en la proporción en que sean partícipes en la herencia, si no se hubiese hecho la partición. De donde resulta que si se ha verificado la partición sólo se responsabilizan de la deuda tributaria los herederos adjudicatarios, lo que, en criterio de Bas y Rivas, viene a representar una excepción injustificada a la norma general del artículo 31.

La sentencia del Supremo de 28 de octubre de 1.910 determina, congruentemente con el prorrateo a que alude el inciso final del artículo 31, que "el aumento que se provoque en la masa de bienes, por virtud de la comprobación administrativa, se adjudicará a los herederos proporcionalmente a sus haberes.

Una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de marzo de 1.922 introduce una apreciación nueva en el enjuiciamiento de esta figura, al considerar que los posi

bles manejos de los herederos involucran actos sujetos tributables por impuestos de transmisiones. Esta Resolución se expresa literalmente de esta forma: "Las alteraciones que se realicen por los herederos, prescindiendo, de las adjudicaciones que expresamente haga el testador, provocan el concepto liquidable de permuta. Y respecto de éstas se incurren en multa por la presentación del documento particional fuera del plazo señalado a las transmisiones intervivos."

La regla del artículo 31 no deja de ser equitativa. -- Porque, como los interesados tienen, entre sus mecanismos desfigurantes de la realidad, la posibilidad de disminuir o aumentar artificialmente el valor de los bienes al practicar las hijuelas si no existiese la disposición del artículo 31 del Texto Refundido, no solo se podría perjudicar al Fisco, sino también a los -- herederos menos avisados.

El prorrateo postulado por el artículo 31 no es representativo de una distribución igualitaria del exceso comprobado entre los herederos. Este aspecto ya se puntualizó claramente -- por la sentencia de 28 de octubre de 1.910, según la cual: "El -- aumento que provoca en la masa de bienes la no estimación de las bajas pretendidas se adjudica a los herederos proporcionalmente a sus haberes y en consecuencia entre estos, también proporcionalmente a sus haberes, debe repartirse el impuesto de derechos reales".

Según establece el apartado 2 de este artículo 31, si los bienes en que resulte el aumento fueren adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos afectarán solo al

que adquiriera dichos bienes. A este respecto la Resolución de 12 de junio de 1.934 establece que la restitución de dote inestimada debe comprender la devolución de los mismos bienes entregados siendo de cuenta de la mujer el incremento o deterioro que tuvieran según los artículos 1.346 y otros del Código Civil:

"...cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan..."

Parece presuponer el precepto una aplicación restringida a las particiones realizadas por los herederos, como si debieran quedar excluidas las practicadas por el testador, por el comisario. Sin embargo, de facto, no debe ser así porque ya hemos visto la omnímoda libertad de actuación que conceden a los herederos la norma y la jurisprudencia para repartir de la forma que tengan por conveniente, prescindiendo, de común acuerdo, de las instrucciones divisorias del causante.

El artículo 53 se refiere a "las particiones y adjudicaciones". La expresión copulativa es redundante. Si hay parti--ción hay también adjudicación, que no es sino el tramo final del engarce de las cinco operaciones particionales (inventario, ava--lúo, liquidación, división y adjudicación. Y, por otra parte, --bastaría con referirse a las adjudicaciones, pues la significación finalista de este vocablo está presuponiendo la existencia de una previa partición.

"Se considerarán, para los efectos del impuesto". Este inciso, este enclave gramatical, coadyuva a dar énfasis a la afirmación que anteriormente vertíamos sobre la falta de alcance derogatorio de la legislación fiscal. La norma igualitaria, esta--

blecida por el texto, no pretende modificar una regulación sustantiva en la que se reconoce una positiva anarquía distributiva. Se limita a establecer un enjuiciamiento fiscal. Y deja que la regulación básica siga discurriendo por los álveos de la discrecionalidad particional:

"...Se considerará como si se hubiesen hecho con estricta igualdad..."

La igualdad a que aquí se alude no es una ecuación en los resultados económicos de la partición. Preconizar esa paridad absoluta sería tanto como destruir los propios cimientos de la partición y las desigualdades queridas por la ley y por el propio testador. Se trata de un desmesuramiento del lenguaje, de un propósito legislativo donde las palabras han ido más lejos que la intención. Por ello, el mismo autor del texto positivo corrige sus excesos teminológicos al final del precepto cuando dice que los aumentos o la exención "se prorratarán..." entre los distintos adquirentes. Aquí ya se dirige la vista hacia la proporcionalidad inherente a los repartos particionales.

Al artículo 53 lo que le preocupa son las evasiones fiscales. Muy fáciles de imaginar en las herencias con elementos patrimoniales exentos por su ubicación o en los inventarios con valores declarados falseados en parte. Piénsese una sucesión a la que estuviesen llamados un hijo del causante en cuanto a su porción legitimaria y un extraño en cuanto al porcentaje de libre disposición. Sería muy elemental burlar los intereses del Tesoro adjudicando al hijo los bienes sujetos (dados los reducidos tipos de tributación de los descendientes de primer grado) y asignando al que no tenía parentesco con el testador los



bienes exentos, con lo que la Hacienda dejaría de percibir las -  
sustanciosas cantidades que se liquidan al fijar las cuotas de -  
estos herederos no vinculados al de cuius por la sangre.

La misma finta tributaria, el mismo visaje huidizo pue  
de prepararse con el vehículo de la desfiguración de los valores  
de los bienes transmitidos. Adjudicando a los herederos de creci  
da tarifa los bienes de excaso valor y reservando para los hijos  
—cuya escala de gravamen es tan benigna— los más sustanciosos.

Para frenar estas tretas, para abortar estos manejos,  
se ha dictado el artículo 31. Presidido por la idea de la igual  
dad de valores y de la igualdad de distribución de las exenciones  
y de los bienes sujetos. En consecuencia, los supervalores, com-  
probados o los efugios impositivos de los bienes exentos, no pue  
den predicarse de un solo sujeto contributivo, sino que han de -  
integrarse en el acervo sucesorio para promocionar el prorrateo  
postulado por el legislador, por constituir la única solución --  
fiscalmente aceptable.

Con la norma fiscal del artículo 31 del Texto Refundi-  
do no queda resuelta la total problemática planteada por los ex-  
cesos o defectos de valoración en las adjudicaciones hereditarias.  
Se han conseguido salvaguardar los intereses del Tesoro. Pero --  
queda en pie toda una serie de implicaciones entre partes, de po  
sibles perjuicios para unos herederos motivados por los indebi-  
dos beneficios de sus coherederos.

Por ello, para restablecer la justicia básica de estas  
situaciones, para reponer los equilibrios axiológicos entre co-  
participes, se dictaron en su día preceptos básicos del Código -

Civil. Son los relativos a la rescisión por lesión de las particiones, que vamos a comentar detenidamente.

Según el artículo 1.074 del Código Civil podrán ser rescindidas las particiones por causa de lesión en más de la cuarta parte, atendido el valor de las cosas cuando fueron adjudicadas. Complementa este precepto la regla del artículo 1.077 según la cual el heredero demandado podrá optar entre indemnizar el daño o consentir que se proceda a nueva partición. El artículo 1.078 elude la posibilidad de la rescisión cuando el heredero que pudiera ejercitar la acción haya enajenado el todo o una parte considerable de los bienes inmuebles que le hubieren sido adjudicados.

La forma más clara de rescisión se produce cuando el demandado consiente en que se practique nueva partición. En ella, al repetirse todas las operaciones devisorias, se podrá fácilmente soslayar la lesión anteriormente producida mediante un nuevo avalúo o una nueva adjudicación, porque el error normalmente deberá haberse producido, o bien por una inexacta evaluación, o por una incompleta adjudicación.

De la interpretación conjunta de los preceptos anteriormente mencionados hay que llegar a la conclusión de que la venta de los bienes inmuebles adjudicados constituye un hecho definitivamente enervador, cuyos desfavorables resultados no pueden paliarse ni con una nueva partición, ni siquiera mediante la indemnización de los perjuicios ocasionados, modalidad sucesoria de la rescisión, según resulta de lo dispuesto en el anteriormente mencionado artículo 1.077.

Resulta extraño, y seguramente no existe para la diferenciación otro justificante que el legado jurídico de viejos prejuicios medievales (*res mobilis*, *res vilis*), que si lo enajenado son bienes muebles, aunque pudieran alcanzar el elevadísimo valor que hoy día ofrecen algunos elementos de la riqueza mobiliaria, la disposición de los bienes no tengan ninguna trascendencia quedándole al heredero lesionado expedito el resorte de la rescisión particional. Tal vez la artificialidad de la oposición bienes muebles-bienes inmuebles sirve para demostrar que la norma del artículo 1.078 tiene un aval muy débil. Con indiferencia absoluta de la naturaleza de los bienes enajenados, lo cierto es que tales disposiciones no debieran tener ninguna relevancia, - por cuanto que lo que debiera traerse al fondo indiviso de la - comunidad hereditaria, para proceder a nueva partición, no deberían ser los mismos objetos anteriormente enajenados, sino sus - respectivos valores.

La regulación del artículo 1.078 es muy rigurosa y parece que debiera llegarse a una interpretación justiciera del Código Civil en la que se permitiese una cierta reparación al heredero adjudicatario de bienes inmuebles que hubiese sido lesionado en más de la cuarta parte y no pudiera obtener una compensación de su perjuicio por haber consumado la venta de su hijuela.

Creemos que la solución puede encontrarse en el artículo 1.077. Según este precepto existen dos clases de rescisión o, mejor dicho, dos formas diferentes de conseguir los resultados - reparadores de la lesión sufrida. Una es la rescisión total que trae como resultado la ineficiencia de lo actuado y la necesidad de proceder a nueva partición. Esta rescisión de violentos efec-

tos es la que pudiera negarse al heredero enajenante, sirviendo de justificación para esta restricción, ya que no halla otra de mayor fundamento racional o jurídico el propósito del legislador de reducir al mínimo los actos que como la rescisión producen la ineficacia de anteriores negocios jurídicos válidos. Y, además, está ese propósito latente en el Código de evitar las colisiones y diferencias en el seno de las familias.

Pero el artículo 1.077 incluye también entre los resultados de la rescisión la solución pacífica consistente en que el heredero demandado se allane a indemnizar el daño. Y ésta es una reparación que en ningún caso debiera negarse al heredero enajenante, pues si es lógico que el sistema trate de garantizar en cuanto sea posible los resultados estables de una partición consumada, ninguna razón en cambio podría justificar el que se negase la equitativa indemnización de un heredero lesionado en un reparto irregular. Esta indemnización del perjuicio estricto, junto con los frutos e impensas que establece el artículo 1.295, a favor del heredero que enajenó los inmuebles adjudicados constituiría un eufemismo contra la rigidez ilógica de nuestro Código Civil.

La rescisión de las particiones por lesión representa, en favor de los herederos, una protección muy parecida a la que se dispensa a los legitimarios por la acción de suplemento de legítima a que se refiere el artículo 815. La acción de complemento de legítima trata de componer legalmente la cuota del heredero forzoso, en tanto que la de rescisión por lesión pretende que a la cuota del heredero le corresponda con perfecto adecuamiento valoratorio una hijuela de bienes. Puede ocurrir que las dos acciones hayan de ser ejercitadas por un mismo heredero. Esto ocu

rriría en el caso de que al legitimario le hubiese dejado el testador menos de su legítima. Reparado este agravio, podría acontecer que al realizarse la partición se le adjudicasen bienes cuyo valor no correspondiese al de su participación rectificada. En este caso podría recurrir al expediente de la rescisión por lesión.

También cabe la posibilidad de que, en el momento inicial de la apertura de la sucesión y antes de llegar a la partición de la herencia, quisieran los herederos, puestos de común ~~...~~ acuerdo, completar la legítima del heredero instituido en menos ~~...~~ de su derecho. Por este procedimiento tratarían de solucionar pacíficamente, y sin acudir a los tribunales, el agravio producido por el causante. Creemos que ello es posible jurídicamente, si ~~...~~ bien ya analizaremos posteriormente los problemas fiscales a que puede dar lugar.

En nuestra opinión, el heredero forzoso puede reclamar el suplemento de legítima en cualquier tiempo, en tanto no prescriba la acción, pero nunca después de efectuada la partición de la herencia, en la que se adjudicaron bienes por la cuantía en ~~...~~ que le instituyó el testador y no por la que legalmente le correspondía. Esto es así, porque al aceptar la partición se habrá producido una renuncia tácita del derecho del legitimario a reclamar el complemento de su herencia. Téngase en cuenta que las renunciaciones de derechos están admitidas por el artículo 4º del Código Civil, y si bien el artículo 816 de este mismo cuerpo legal dispone que toda renuncia sobre la legítima futura.... es nula, debe tenerse presente que este precepto se refiere a la renuncia de legítimas cuando aun no se ha adquirido el derecho hereditario.

Una vez abierta la sucesión, las legítimas son renun--

ciables, pudiendo exteriorizarse la renunciabilidad bien de una forma expresa o por abdicación tácita.

Indudablemente la acción de complemento de legítima y la de rescisión de particiones se refieren a dos momentos temporales diferentes. La primera, lógicamente, habrá de preceder a la práctica de cualquier operación divisoria. Debiendo tener presente, además de lo antes dicho, que la lesión del heredero forzoso se conoce desde los primeros momentos por la simple lectura del testamento.

Por el contrario, la acción de rescisión por lesión tiene forzosamente que subseguir a la realización de las operaciones particionales, pues para que haya lesión tales operaciones tienen que estar terminadas.

Normalmente cuando se produce el supuesto de hecho que justifica la interposición de una acción tendente a reparar el perjuicio particional, la lesión se habrá producido porque a uno de los herederos o a varios se les ha entregado una hijuela valorada en exceso, por cuanto los bienes que se le entregan no cubren el monto de su cuota hereditaria. Y como consecuencia de la interdependencia valorativa que debe existir entre las diferentes cuotas de los herederos, ello producirá el efecto de que otro u otros de los herederos habrán recibido bienes de mayor importancia económica que la exigida por el valor de su cuota aunque en la hijuela existirá un valor equivalente al de su cuota, es decir, que los bienes adjudicados se habrán valorado por bajo de su precio. Aclaremos los postulados con un ejemplo en cifras. Supongamos que un acervo hereditario debe repartirse por mitad entre dos herederos y que para hacerse pago cuentan con bienes inmuebles -

que importan la suma de diez millones de pesetas. Si al primer heredero se la adjudica una finca que en la realidad vale cuatro millones de pesetas en pago de su cuota, quiere esto decir que, como regla general, los bienes entregados al heredero no lesionado habrán experimentado un aumento similar a quella reducción, es decir, que el segundo heredero percibirá seis millones de pesetas, aunque en la escritura particional se diga que ambos herederos han percibido bienes de un valor uniforme de cinco millones.

#### LOS EXCESOS DE ADJUDICACION

El supuesto de rescisión de particiones por causa de lesión a que se refiere el artículo 1.074 del Código Civil no parece subsumible en la doctrina del artículo 43 del Texto Refundido, según el cual "los excesos de adjudicación que se produzcan como consecuencia de adquisiciones mortis causa, se liquidarán, según las normas establecidas en el impuesto general sobre transmisiones patrimoniales". Y concretando más dice el artículo 55: "Se considerarán transmisiones onerosas y se liquidarán según la naturaleza y clase de los bienes de que se trate los excesos de adjudicación".

Pero no parece aplicable esta dogmática legal —lo repetimos— a las rescisiones que estudiamos. Hay que tener presente que el precepto precursor del artículo 43 del Texto Refundido es el párrafo 10 del artículo 9º del R.I.D.R., en el que se regulaban "las sucesiones hereditarias en las que se adjudican al heredero o legatario bienes que excedan del importe de su haber en concepto de tal".

No debe olvidarse que el supuesto de la rescisión y el propio del artículo 31 es el de las adjudicaciones pretendidamente correctas. El documento particional distribuye los bienes según las normas sucesorias; a cada uno se le adjudica lo que le corresponde, al menos teóricamente, ya que un defecto o un aumento de valor, delatados por la comprobación, pueden descompensar las atribuciones documentalmente ortodoxas.

El exceso debe ser, por el contrario, algo que se trasluce en el documento mismo. Ocurrirá cuando teniendo un heredero derecho, por ejemplo, a doscientas mil pesetas, en la misma escritura se hace constar que —por las razones que sean— se la adjudica un acervo de trescientas mil pesetas. Es un exceso de adjudicación directo, literal y no desvelado por la vía circunlòcutoria de la comprobación administrativa que denuncia una pretendida disminución de valor.

Anteriormente nos hemos referido a la posibilidad de que los coherenderos de un legitimario, advirtiéndole que éste ha sido instituido en cuantía insuficiente y para evitar que la partición adquiriera carácter litigioso, mediante el ejercicio de la acción ad supplementum, puestos de acuerdo, convengan en reconocerle en la partición una cuota igual a la asignada por el Código Civil y superior, por tanto, a la que le marcó el testador. En este caso, desde un punto de vista fiscal, pudiera sostenerse la aplicabilidad de estas liquidaciones:

a) Una liquidación por el concepto de transacción: aquella que evita la provocación de un pleito y aquella otra que pone término al comenzado. La liquidación a girar en nuestro supuesto sería encuadrable en el primer grupo. -



Sin embargo, no creemos que fuese equitativa esta liqui  
dación porque faltaría la onerosidad característica de  
la transacción y que aparece consagrada en el definidor  
artículo 1.809 del Código Civil, según el cual la tran-  
sacción es un contrato por el cual las partes dan, pro-  
meten o retienen cada una alguna cosa (para un estudio  
más completo de esta materia puede consultarse nuestra  
Legislación fiscal, Págs. 326 a 329).

b) Una liquidación por el tipo de las transmisiones one  
rosas de bienes muebles o de bienes inmuebles, según la  
naturaleza de los adjudicados como complemento de su le-  
gítima al heredero forzoso, según establece el artículo  
55 , número 3, del Texto Refundido. No creemos que pue-  
da defenderse esta liquidación porque la cantidad entre-  
gada al legitimario para completar la porción que le re  
conoce el Código Civil no se le adjudica como un exceso  
del importe de su haber. El haber del heredero no es el  
que le marcó el testador, sino el invulnerable estable-  
cido por el Código y toda entrega que no rebase esta me-  
dida legal no puede considerarse como un exceso de adju-  
dicación.

#### DEVOLUCION DE LAS CUOTAS

El fenómeno particional, de cara al tributo, brinda per  
files. Aunque, sorteando el texto refundido, nos adentremos en -  
el fiscalmente aséptico Código Civil. Privatísticamente nos rela-  
ta dicho texto legal cuando pueden ser rescindidas las particio-

nes. Y esta referencia deja la puerta abierta para que pueda pedir la palabra el artículo 17 del Texto Refundido de los impuestos generales sobre las sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales, proclamador del derecho a la devolución de las cuotas pagadas: "Cuando se declare... haber tenido lugar la rescisión de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuotas del Tesoro, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos".

Según el párrafo segundo de este mismo precepto se entiende que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deban efectuar las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1.295 del Código Civil, o sea, de la cosa con sus frutos y del precio con sus intereses.

Creemos que la norma del artículo 17 no puede aplicarse con plena rigidez al supuesto de la rescisión de particiones por causa de lesión. El legislador fiscal consiente en la devolución del impuesto porque, normalmente cuando se rescinde o se resuelve un contrato, el efecto provocado por esta causa de ineficacia es el de deshacer jurídicamente el acto celebrado anteriormente de una forma válida, reponiendo de una forma definitiva las cosas al estado anterior al momento de celebrarse el acto rescindido o resuelto. Pero en materia de particiones no ocurre así, -- porque en el caso mas desfavorable, es decir, cuando el heredero demandado no opta por la indemnización del perjuicio, debe procesarse a una nueva partición, según establece el artículo 1.077 -- Es decir, que se deshace una partición para evitar sus errores, pero bajo el presupuesto de realzar otra nueva, que sustituya a la anteriormente celebrada. Cosa muy distinta de lo que ocurre en el caso de rescisión de una compraventa, cuyo objetivo propio es el de conseguir que la cosa vendida vuelva al patrimonio del

vendedor y el precio al peculio del comprador, con sus frutos e intereses en ambos casos. Por ello en materia, por ejemplo, de un contrato de compraventa, es lógico que se devuelvan las cuotas satisfechas porque se repone todo de tal forma que es como si el comprador no se hubiera desprendido del precio ni el vendedor de la cosa y, por tanto, al no haber ningún desplazamiento de riqueza no tiene por qué haber acto liquidable.

En el caso de la partición se produce un doble resultado: por un lado, se deshace la partición anterior y esto constituye indudablemente un presupuesto aparente para que se produzca la devolución de las cuotas satisfechas; y, por otro, surge la necesidad de hacer una nueva partición, lo que motivaría, también en apariencia, la necesidad de hacer una nueva liquidación del impuesto. Por ello resultaría ilógico que se devolviese lo que algún -- tiempo después se habrá de volver a percibir.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que en esta materia el acto sujeto no lo constituyen las operaciones particionales, sino las transmisiones de bienes por título de herencia o legado.

Es decir, que aunque se realicen varias particiones, rectificadoras las unas de las otras, no surgen actos sujetos, porque conforme al artículo 5º del R.I.D.R. (1), son actos sujetos las transmisiones mortis causa, aun cuando no se hayan formalizado los inventarios o particiones. Es decir, que la nueva partición, en principio, en cuanto a la materia tributable no puede tener ninguna trascendencia fiscal.

(1) Vigente todavía en virtud de lo establecido en la disposición transitoria 6ª del Texto Refundido del Impuesto General sobre las Sucesiones.

El artículo 17 exige en los casos de rescisión que se devuelvan (siempre que el contribuyente lo pida) las cuotas satisfechas en todos los casos en que el acto rescindido no haya producido efectos lucrativos y se entiende que no surgen estos efectos lucrativos cuando los interesados deban devolverse recíprocamente no solo las cosas, sino también sus frutos e intereses. Y esto es lo que ocurre en el caso de la rescisión de particiones por causa de lesión dada la remisión al artículo 1.295 del Código Civil y otros varios del mismo capítulo, según entiende de unánimemente la doctrina.

En el ejemplo que antes proponíamos resultaba que cada heredero debería percibir una hijuela de cinco millones de pesetas. Por el error en el avalúo de los bienes se había producido la equivocación consistente en adjudicar a un heredero en pago de su cuota de cinco millones bienes que solo valían cuatro y al otro heredero en pago de su cuota bienes que valían seis millones. En virtud de la nueva partición rectificadora se tratará de conseguir que ambos herederos reciban bienes por valor de cinco millones, con lo que el anteriormente lesionado obtendrá un millón de más y el heredero demandado, por el contrario, un millón de menos con respecto de lo que obtuvieron en la partición anterior. Estas compensaciones se producirán en el plano de la realidad jurídica, si bien fiscalmente ninguna deferencia existirá porque en virtud de la primera partición ambos herederos habían hecho frente a la presión fiscal sobre una misma base liquidable de cinco millones de pesetas, independientemente de que uno percibiera en la realidad bienes que solo valían cuatro y el otro lograra la ventaja de pagar por cinco cuando en realidad estaba percibiendo por un valor de seis.

Por ello si en la primera liquidación ambos herederos pagaron sobre una base de cinco y en la segunda, aun rectificada deberán volver a percibir cinco, lógicamente ninguna devolución de las cuotas percibidas deberán otorgarles el Fisco. Primero, por la razón de identidad fiscal de las dos bases liquidables y segundo, porque aunque no existiese esta identidad, nada se debería devolver de una forma total por cuanto que, como hemos visto antes, la nueva partición que se realice no puede constituir un nuevo acto sujeto y carecería de apoyo una devolución realizada con respecto a una transmisión sucesoria (verdadero acto - sujeto) que seguiría siendo una misma antes y después de rectificar la partición.

Si como decimos no hay por qué pensar en una devolución en bloque de las cuotas del Tesoro, si, en cambio, pudiera pensarse en la práctica de devoluciones parciales y también en la realización de parciales liquidaciones complementarias. Así, a primera vista, parecería equitativo que al heredero lesionado que recibió como cuatro y pagó por cinco, se le devolviese la cuota correspondiente al millón que dejó de recibir; y, por el contrario, el heredero beneficiado debería pagar el impuesto correspondiente a un millón que recibió de más y cuyo exceso de adjudicación ha sido localizado al verificarse la rescisión de la partición inicial.

Ahora bien, la partición rectificadora habrá de enmendar estos errores y el heredero perjudicado percibirá cinco millones efectivos igual que su coheredero. Por ello, si se le devolviese, al rectificar la primera partición, la cuota correspondiente al millón no percibido y luego se le volviese a cobrar el impuesto correspondiente a ese mismo millón, que percibirá efectivamente cuando la partición se rectifique, ello resultaría perturbador e inútil y para soslayarlo bastaría con refugiarse en una fórmula de pago por formalización. En efecto, la primera liquida

ción se le giró por cinco millones y la segunda por otros cinco, con lo cual la situación tributaria se mantiene inalterada y sería inútil toda rectificación tributaria.

Además que conforme a los principios generales del impuesto nada habría que restituir al heredero inicialmente lesionado, porque el liquidador habría procedido con plena ortodoxia, ya que entre el valor comprado y declarado debe escoger siempre el mas alto y, por tanto, aunque los bienes solo valiesen cuatro millones, como los herederos en la partición les asignaron un valor de cinco, a este supervalor declarado, aunque ficticio, se hallaba vinculado el liquidador.

Más espinosa se presenta la posición del heredero demandado. Si en el juicio que se sigue para rescindir la partición se viene en conocimiento de que pagó solo como cinco y percibió como seis ¿podrá la Administración exigirle el impuesto sobre la base de ese millón por el que no pagó en la liquidación primera? Creemos que no, y ello por exigencias del apartado 2º del artículo 82 del R.I.D.R., que reconoce a la Administración el derecho a comprobar de nuevo solo en los casos en que se haya declarado nula la comprobación anterior por resolución administrativa o contencioso-administrativa.

Aunque por lo que respecta a la Hacienda ninguna devolución ni nueva liquidación deba practicarse en el caso de rescisión de las particiones, otro debe de ser el punto de vista en las relaciones inter partes. Equitativo y congruente con lo establecido en el artículo 1.295 del Código Civil será que el heredero lesionado perciba los frutos correspondientes al millón de menos que recibió, con deducción de los intereses de los impuestos que esos frutos hayan soportado durante el tiempo que permanecieron en poder del heredero demandado.

La cualidad fructífera de las cosas partibles plantea un problema de accesión de valores que pudiera influir en la de-  
terminación de la base liquidable de la nueva partición. En efect  
to, si los herederos deben traer a la masa hereditaria, no sólo  
los bienes del causante, sino los frutos percibidos, para someter  
los a nuevo reparto, esto significará que las bases se habrán in-  
crementado. ¿Sobre este supervalor podrá hacer presa el impuesto  
de transmisiones patrimoniales? Creemos que no, porque los frutos  
de las cosas soportan una carga fiscal que discurre por caminos -  
diferentes de los del impuesto de transmisiones. Los frutos que  
hayan producido los bienes del causante serán afectados por el imp  
uesto sobre las rentas del capital, por la contribución territo-  
rial, por la contribución sobre la renta...

El artículo 17 dice que en los casos de rescisión o re  
solución de un acto el contribuyente podrá solicitar la devolución  
de lo que satisfizo por cuotas del Tesoro. Ya una Resolución de -  
13 de junio de 1.933 había reconocido que la devolución sólo podía  
tener lugar en cuanto a las cuotas del Tesoro. Es decir, que los  
honorarios del liquidador no pueden verse afectados por la decla-  
ración de nulidad, rescisión o resolución.

Parece lógico, porque: 1º el liquidador al realizar la -  
gestión del impuesto y practicar la oportuna liquidación ha realiz  
ado un trabajo y por este trabajo se le remunera, indenpendientem  
ente de que después el acto liquidado pudiera perder su eficacia;  
2º porque las causas de rescisión nulidad..., escapan al control  
de la calificación, ya que no son visibles a través del documento  
presentado; 3º porque aún en el supuesto de que el liquidador tu-  
viese conocimiento de la causa de ineficacia del acto jurídico, --

se haya forzado a prescindir del defecto y girar la liquidación - que corresponda, por exigencia del artículo 7º del Texto Refundido, conforme al cual se exigirá el impuesto, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos que puedan afectar a la validez y eficacia del acto liquidable, sin perjuicio del derecho a la devolución en los casos que proceda. De una sentencia del -- Tribunal Supremo de 5 de octubre de 1.949 se deduce que cuando la declaración jurisdiccional contenida en la resolución firme establece un pronunciamiento de inexistencia de una transmisión, en este su puesto la devolución debe extenderse también a los intereses, multas y honorarios. Pero sólo en los casos de inexistencia del acto jurídico.

En el supuesto mas general de rescisión por lesión, se produce el resultado de que el heredero demandado ha pagado un - impuesto por un valor de cuatro, por ejemplo, habiendo en realidad recibido un activo como de cinco. Y esta diferencia de valores se demuestra en el correspondiente juicio. Ello podría acarrear algunas consecuencias punitivo-fiscales. Las del artículo 115 del Texto Refundido que castiga la disminución de valores - de los bienes declarados. Valor declarado es indudablemente el que se da a los bienes en una escritura de partición. Se castiga todo género de disminuciones de valores: las que se demuestran - por medio de la comprobación administrativa; las que se descubren por cualquier medio, después de practicada la liquidación provisional y dentro del plazo de la definitiva; las que se descubren después de transcurrido el plazo para solicitar la liquidación - definitiva y las que se descubren después de practicada la liquidación definitiva. Los porcentajes de las multas son variables, - según las situaciones, pero todos ellos muy elevados.



Según el artículo 88 del R.I.D.R. es el valor declarado el que sirve de base para la liquidación, si resulta mayor que el comprobado. Aunque esta norma beneficie al Fisco parece un tanto injusta. Porque se considera que el valor comprobado corresponde con el verdadero valor de los bienes. Así se reconoce expresamente en el apartado 3) del artículo 80 del R.I.D.R. Insiste en esta misma idea el artículo 119 del Texto Refundido, conforme al cual, debe acudirse a la tasación pericial en los casos en que los medios ordinarios de comprobación no produzcan el resultado de conocer el verdadero valor de los bienes y derechos reales. Por tanto, en opinión del Reglamento, con la comprobación de valores se aboca al conocimiento del verdadero valor de los bienes. Y esto se comprende fácilmente teniendo en cuenta la multiplicidad de medios comprobatorios establecidos en los que se particulariza escrupulosamente, para aplicar a cada categoría de bienes el módulo que mejor retrate su verdadera estimación.

Por ello, contando la Administración con tantos y tan perfectos índices valorativos y con las numerosísimas garantías y sanciones con las que se defiende de las probables defraudaciones, parece inadecuado que acepte el valor declarado en el caso de que supere al comprobado, ya que esa valoración privada de los contribuyentes, muchas veces caprichosa o equivocada, les perjudicará de una manera definitiva.

No abogamos por la abolición rotunda de la regla del artículo 88, sino por su aplicación dulcificada. Habrá casos en los que se venga en conocimiento de que el valor declarado por los interesados fue erróneamente exacerbado y cuando esto se demuestre de una manera palmaria parece industo que el Estado, tutelador máximo de la equidad y de la justicia, se beneficie de la ligereza o errónea actuación de los particulares.

Conocido es de los Abogados, Notarios, Registradores del Estado, Jueces y cuantos se relacionan con el quehacer jurídico, el frecuente aumento de valor que los interesados dan a sus derechos en el caso de querer enervar, por ejemplo, un : derecho de retracto, con lo que fingiendo en los documentos un crecidísimo supervalor evitan las apetencias de posibles retrayentes. La Hacienda, al aceptar ese engañoso supervalor, se lucra tortíceramente de una finalidad antijurídica de un documento público o privado, con lo que, con su convivencia fiscal, - contribuye a que se acepte una situación irregular. Por todo - esto es por lo que decimos que debiera eludirse la aplicación del artículo 88 en casos muy cualificados en los que el valor declarado se delate como valor abiertamente irreal.

Habrán muchos casos en los que la petición de resciisión de una partición por causa de lesión discurra por cauces extraños a la competencia de las oficinas liquidadores. Ocurrirá con bastante frecuencia en los medios rurales. Con excesiva frecuencia se procede en las oficinas de partido y también a - veces en las de las capitales a la práctica de liquidaciones - provisionales. Estas liquidaciones se basan en la realidad de que todavía no se ha otorgado ningún documento particional. En estos casos es el mismo liquidador quien, teniendo en cuenta - las disposiciones testamentarias, la declaración de bienes y derechos relictos y la relación de los herederos y legatarios, - procede a fijar la cuota de cada heredero y a exigir el impuesto correspondiente. En los supuestos de liquidaciones provisionales no puede haber agravio en la partición, pues ni siquiera hay tal partición y porque el liquidador, sin atribuir ningún . bien a ningún heredero, sino formando una masa de valores los

distribuye impersonalmente en tantas cuotas como participaciones hereditarias y por el monto que a cada una de ellas corresponda.

---ooo0ooo---

LA COLACION HEREDITARIA Y EL IMPUESTO DE TRANSMISIONES  
PATRIMONIALES.

De los dos significados que tiene la palabra colación, ambos pueden entroncarse con la política tributaria del Texto Refundido.

En ambos significados se tienen en cuenta preferentemente las transmisiones lucrativas hechas por el testador antes de su fallecimiento. Así, por ejemplo, en la colación estricta de los artículos 1.035 y siguientes del Código civil, se incluyen entre los bienes colacionables:

1.º Los bienes recibidos por el heredero en virtud de dote, donación u otro título lucrativo.

2.º Las cantidades satisfechas por el padre para pagar las deudas de sus hijos. Así como tratándose de las donaciones a que se refiere el número 1.º hay obligación de pagar el impuesto siempre que no se trate de donaciones verbales, en este segundo caso del pago de deudas ajenas, no hay en principio obligación tributaria alguna, ya que conforme el artículo 65 del Texto Refundido están exentas del impuesto las entregas de cantidades en metálico que constituyan pago de créditos.

3.º Los regalos de boda consistentes en joyas, vestidos y equipos en la parte que excedan de un décimo o más de la parte de libre disposición.

Estos regalos, en cuanto donaciones, están sujetos al impuesto en el momento de verificarse los mismos. Esto -- en principio, si bien, como normalmente se harán de palabra, les alcanzará la exención que para los contratos verbales -- preceptúa el artículo 65, nº 79 del Texto Refundido, cuando su cuantía no exceda de 25.000 Pesetas.

El Código civil exige para que sean colacionables que estos regalos "excedan de un décimo o más....". La expresión legal no es correcta. Bastaría con decir "en la parte -- que excedan de un décimo de la parte de libre disposición", sin necesidad de agregar "o más", que resulta redundante y no implica distinción alguna, como pudiera deducirse de la existencia de la conjunción disyuntiva "o". Si para colacionar basta con que los regalos excedan de un décimo, claro está que si exceden de más de un décimo habrá que colacionar.

4.º Los gastos hechos por el padre para dar a sus hijos una carrera profesional o artística, en los casos excepcionales en que el padre disponga que se colacionen o de que perjudiquen a la legítima de los demás hijos.

Conviene que resaltemos este grupo de bienes colacionables, establecido por el artículo 1.042 del Código Civil, por cuanto parece, a primera vista, discrepar de lo preceptuado en el 1.041, que considera no colacionables los gastos de alimentos, educación, aprendizaje...

Téngase en cuenta que la enseñanza de una profesión o arte se cataloga entre los alimentos en su acepción más res

tringida de auxilios necesarios para la subsistencia. En tal sentido se producen los artículos del Código civil que estudian la obligación alimenticia. Y así también lo entiende la doctrina.

El artículo 1.039 del Código Civil excluye de la colación a determinadas adquisiciones lucrativas: "Los padres no estarán obligados a colacionar en la herencia de sus ascendientes lo donado por éstos a sus hijos."

La exclusión es rigurosamente lógica. La colación, entendida en el sentido estricto del artículo 1.035, sólo se aplica en el caso de que un heredero forzoso concorra con otros que también lo sean a una sucesión. Pero los nietos, cuando heredan sus padres en concurrencia con otros legitimarios, no son herederos forzosos, por lo que faltaría una de las condiciones imprescindibles para que entrase en actuación la doctrina del artículo 1.035. Las donaciones a que se refiere el artículo 1.039 sí podrían estar sujetas a colación, entendida esta palabra en el sentido amplio que resulta de relacionar los artículos 818 y 636 del Código Civil. Si ninguno puede dar ni recibir por donación más de lo que puede dar o recibir por testamento y si la donación es inoficiosa en todo lo que exceda de esa medida, bien puede afirmarse que lo donado por el abuelo al nieto podría ser reducido si no dejaba a salvo las legítimas (vid. art. 654 Código civil).

Reflejo fiscal de la colación en la base liquidable.

Si el efecto propio de la colación consiste en la obligación por parte del heredero afectado de traer a la masa hereditaria el valor de las cosas donadas o dadas en dote, fácilmente se comprende que la primera repercusión fiscal de esta exigencia civil consiste en incrementar el caudal relicto gravable, lo cual representa una indudable ventaja para el Fisco.

Es decir, que la primera repercusión de la colación en materia fiscal afecta a la determinación de la base liquidable.

En este sentido pudiera decirse que guarda cierto paralelismo con las reglas del artículo 27 del Texto Refundido. En él se establece que se presumirá que forman parte del caudal hereditario los bienes que hubieren pertenecido al causante de la sucesión hasta un período máximo de un año anterior a su fallecimiento, siempre que tales bienes en la fecha del óbito se encuentren en poder de algún heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o conyuge de cualquiera de ellos. Entre las enajenaciones, muchas veces simuladas, a las que se refiere esta norma, van indudablemente incluidas las realizadas a título gratuito. Puede verse a este respecto el estudio extenso que sobre esta materia hacemos en las páginas 299 y sgs. de nuestra Legislación Fiscal.

La diferencia entre el régimen del artículo 1.035 del Código civil y el establecido por el artículo 27 del Texto Refundido, en el que también se incluye la transmisión de la nuda propiedad de unos bienes realizada por el causante - durante un plazo de cinco años anteriores a su fallecimiento, podemos sentarla en los siguientes puntos:

1º. La integración de los bienes transmitidos en la masa relictas se hace en Texto Refundido exclusivamente "a los efectos de la liquidación y pago del impuesto". En cambio, la colación hereditaria del Código Civil manda traer a la masa de las donaciones pretéritas a todos los efectos civiles, con objeto de obtener la igualación de cuotas entre los herederos forzosos.

2º. Tratándose del Texto Refundido se establecen -- plazos de tiempo restringidos, durante los cuales deben haberse realizado los enriquecimientos gravables para que la integración se produzca. Por el contrario, en el régimen del Código civil no hay limitación de tiempo y cualquier transmisión lucrativa realizada en vida del transferente debe colacionarse.

3º. En el régimen del Texto Refundido las integraciones de la base liquidable se realizan por vía presuntiva. El artículo 27 dice : "Se presumirá que forman parte del caudal hereditario...." Las presunciones son juris tantum porque



admiten, sobre todo tratándose de transmisiones onerosas, la prueba en contrario. Claro que en los endosos de los resguardos de valores depositados y en los endosos de valores nominativos, si se realizan a título gratuito, la presunción viene a convertirse en irrefutable.

El Código Civil, en su artículo 1.035, es abiertamente normativo y no simplemente presuntivo. "El heredero forzoso deberá traer a la masa hereditaria las donaciones recibidas".

#### Estudio de las posibles deducciones.

Dice el artículo 27 que cuando resultare exigible por el concepto de sucesiones una cuota superior a la que se hubiere obtenido en su caso, en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales lo satisfecho por este último se deducirá de lo que corresponda satisfacer por aquél.

Desde un punto de vista sustantivo, nos viene a confirmar en la conveniencia de practicar una liquidación ulterior, a base de un pago parcial por formalización, el Código Civil, en su artículo 1.047, según el cual "el donatario tomará de menos en la masa hereditaria tanto como ya hubiese recibido, percibiendo sus coherederos el equivalente...". Es decir, y valga la licencia, que podríamos advertir en este supuesto una especie civil del pago por formalización, a base de una compensación de hijuelas.

La colación y el juego fiscal de las condiciones.

Hay un trasfondo condicional en el instituto de la colación. El hijo que teniendo varios hermanos recibe una donación de su padre, en el momento de adquirir los bienes donados no se sabe si tendrá obligación de colacionarlos, siendo preciso para que este deber exista que en el momento de la muerte del padre donante existan otros hijos supérstites, hermanos del donatario. Puede, pues, decirse que la adquisición del donatario se ve amenazada de una especie de condición resolutoria parcial. Decimos parcial porque la resolución sólo puede afectar a las partes que en la propiedad donada puedan en el futuro corresponder a los posibles coherederos, ya que en cuanto a la fracción correspondiente al donatario en los bienes donados, en cuanto propio heredero, la adquiere definitivamente.

Si esto que venimos diciendo fuese exacto, debería aplicarse el artículo .7 del Texto Refundido en el que se dispone que si la condición fuese resolutoria se exigirá el impuesto desde luego a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución.

Pero aún esta pretendida justificación falla, ya - que no puede haber auténtica condición en aquellos supuestos en los que un lejano y previsible afecto jurídico se podrá producir no por determinación de la voluntad de las partes, sino como consecuencia de lo establecido en un precepto legal o en grupo de preceptos, cual es el caso de la colación. Y en este sentido se estima unánimemente por la doctrina que las llamadas conditiones juris no son auténticas condiciones.

**DERECHOS DE LOS ACREEDORES FRENTE A LA  
PARTICION HEREDITARIA**

Según CASTAN, el art. 1.084 encierra una norma de solidaridad entre herederos, como deudores del pasivo del causante. Indudablemente este parece ser el punto de mira del párrafo 1.º, según el cual el acreedor podrá reclamar por entero el pago de las deudas de cualquiera de los herederos que no hubiesen aceptado la herencia a beneficio de inventario.

Sin embargo, a la vista del párrafo 2.º, hay que concluir que se trata de una solidaridad sui generis. Porque en él se dice: "El heredero demandado tendrá el derecho de hacer citar y emplazar a sus coherederos, a menos que por resultado de la partición hubiese quedado él sólo obligado al pago de la deuda".

Según las reglas clásicas de la solidaridad, el heredero demandado para el pago de la deuda debería satisfacerla íntegramente.

Y sólo después de haber pagado, y como efecto del pago, podrá reclamar de sus compañeros en la deuda la parte que les corresponda satisfacer.

¿Para qué se hace citar y reemplazar a los coherederos? ¿Para qué contribuyan a prorrata a la satisfacción del débito?.

Esto no es lógico si queremos mantener nítida y sin contaminaciones de mancomunidad la figura de la obligación solidaria.

Porque en ella cada deudor está obligado por la totalidad de la deuda. Por tanto, al ser requerido por el acreedor deberá satisfacer íntegramente la deuda como si fuese deudor único. Después de haber pagado es cuando podrá reclamar de los codeudores la parte proporcional que les corresponda satisfacer. Pero no antes; no al ser demandado, porque frente al acreedor cada deudor está obligado a satisfacer la totalidad de la deuda. Por ello pudiera decirse que la del artículo 1.084 es una solidaridad sui generis.

Esta solidaridad se extingue en cuanto al heredero o herederos que aceptan la herencia a beneficio de inventario, porque respecto a ellos el acreedor sólo podrá reclamar el pago de las deudas "por entero" en cuanto baste a satisfacerlas el activo hereditario.

El heredero demandado tiene el derecho de hacer citar y emplazar a sus coherederos. La citación, procesalmente, es la orden del juez para que comparezcan en un día determinado, y el emplazamiento se caracteriza

porque en vez de concretarles un día se les conmina a personarse en un período dilatado de tiempo. Se les señala un plazo para acudir. De ahí el nombre: emplazamiento.

La posibilidad de hacer citar y emplazar a sus coherederos demuestra que se trata de una solidaridad específica, como especial es también la solidaridad de los -- obligados al pago de una letra de cambio, por cuanto que ni una ni otra reúnen todos los caracteres de la solidaridad típica.

Este derecho de hacer citar y emplazar a los otros responsables al pago cesa cuando por deseo del testador o por consecuencia de la partición haya quedado -- obligado al pago de la deuda sólo el heredero demandado.

¿Quiere decir esto que en el caso , por ejemplo, de que en la partición todos los herederos acuerden que sea uno de ellos el que pague, adjudicándole determinados bienes para que cumpla su encargo, el acreedor pierde su facultad de exigencia solidaria y sólo podrá reclamar del heredero adjudicatario?.

Si así fuese, esto equivaldría a la extinción de la solidaridad. Y no creemos que en buena doctrina jurídica esto sea admisible. Porque la partición entre herederos tiene la naturaleza jurídica de un contrato. Y en materia de contratos rige el dogma de la relatividad. Sólo producen efectos entre las partes y sus herederos. No tienen eficacia frente a los terceros. Estos no pueden ser

ni favorecidos ni perjudicados por un contrato en el que no han intervenido.

Frente al contrato particional el acreedor es un tercero. Si sólo pudiese reclamar del heredero adjudicatario, perdiendo el beneficio de la solidaridad, le perjudicaría una res inter alios acta. Y no es previsible que el Código civil haya querido consagrar en este artículo dicha minoración en los derechos del acreedor.

Cuando se produce dicho pacto particional en virtud del cual sólo debe responder de la deuda uno de los herederos, el directamente perjudicado por él es el heredero que aceptó, no el acreedor. Aquél pierde el derecho de hacer citar a sus coherederos al ser demandado. Por la razón de que nadie puede ir contra sus propios actos y él ha aceptado la responsabilidad única. O sea que el efecto del párrafo segundo del artículo 1.084, cuando interviene dicho pacto, queda constreñido al ámbito de las relaciones internas entre los coherederos.

El acreedor, como cualquier poenitus extranei, puede desconocer la existencia de dicho pacto particional, que en nada le afecta. Y, por tanto, reclamar por entero el pago de la deuda hereditaria, o bien del heredero adjudicatario, o bien de cualquiera otro de los herederos,

como si la partición, vinculativa para el heredero deudor, no hubiese existido. Es decir, conducirse con la libertad de movimientos que le permite el párrafo primero de este mismo art. 1.084. Dirigirse, si le place, contra cualquiera de los herederos, con independencia de que esté o no especialmente comprometido al pago de la deuda.

Por esta conclusión es por lo que sostenemos que no es correcto ver una asunción de deuda en el supuesto del párrafo segundo del art. 1.084. Porque efecto propio de toda asunción de deuda es la liberación de los antiguos deudores. Y, en cambio, la adjudicación del art. 1.084 no produce este resultado, porque el acreedor, amparándose en la solidadridad de que disfruta, puede reclamar el pago íntegro de los antiguos deudores.

LOS LLAMAMIENTOS HEREDITARIOS EN RELACION  
CON LA FIJACION DEL TIPO.

Según el artículo 769 del Código Civil, "cuando el testador nombre unos herederos individualmente y otros - colectivamente, los colectivamente nombrados se considerarán como si lo fueran individualmente, a no ser que conste de un modo claro que ha sido otra la voluntad del testador."

Los herederos pueden ser nombrados:

1º. Todos individualmente. Es el supuesto normal, ajustado a las exigencias del artículo 772 del Código Civil. La herencia se dividirá en tantas partes como herederos, de no existir otro módulo de distribución.

2º. Todos colectivamente. Ejemplo: Instituyo herederos a mis hermanos. El efecto es igual que si hubiesen sido designados individualmente, señalándolos personalmente. Se dividirá la herencia en tantas partes como personas.

3º. Unos individual y otros colectivamente. En este caso, a primera vista pudiera pensarse que los herederos nombrados en forma colectiva sólo tendrían derecho a una porción conjunta igual a la que correspondiese a cada uno de los designados individualmente.



Esta solución perjudicaría a los colectivamente llamados. Y como podría ocurrir que la designación conjunta de los mismos hubiese tenido por motivo únicamente una más cómoda designación de varias personas conocidas del testador y fácilmente identificables (mis tíos, mis primos...), con objeto de evitar una minuciosa indicación de sus nombres y apellidos, es lógico que disponga el Código esta regla.

Pero también puede acontecer que la distinción de los herederos - unos nombrados individualmente y otros en forma colectiva - se basase en el deseo del testador de una distribución no igualitaria, permite el artículo 779 eludir la interpretación indicada anteriormente "siempre que conste de un modo claro que ha sido otra la voluntad del testador".

Volviendo a la norma del artículo 769, conviene - destacar su trascendencia a los efectos fiscales, ya que según la inteligencia del mismo en relación con el testamento puede dejar de percibir el Fisco parte del impuesto. Este precepto permite dos soluciones opuestas, que se traducen en diferencias impositivas.

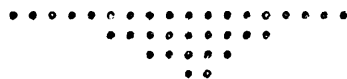
Lo veremos más gráficamente con el juego numérico de las cifras. Supongamos que un padre al morir instituye herederos a su hijo X.X. y a todos sus demás hijos, que son otros cinco. La regla básica del precepto que comentamos --

manda considerar a todos los herederos como si hubieran sido designados individualmente, es decir, que en nuestro caso deberán repartirse la herencia igualitariamente. El acervo hereditario, en nuestra hipótesis, suma un total de veinte millones de pesetas. Al fraccionar la herencia, corresponderá a cada heredero una hijuela de 3.333.333 pesetas.

Por el contrario, si por haber sido diferente la voluntad del testador no debe considerarse a los herederos colectivos como nombrados individualmente, sino llamados a una estirpe hereditaria, la cantidad total a percibir por el Fisco será diferente. En efecto: el heredero individualmente vocado tendría derecho a una porción aislada igual a la que debe corresponder conjuntamente a los otros herederos (esto aceptando la interpretación primariamente lógica de estimar que el testador ha hecho dos grupos iguales y que en la balanza imaginativa del de cujus tanto pesaba el heredero designado nominatim como el otro platillo en el que contrapesaban su adquisición los otros herederos impersonalmente llamados. Y siempre, claro está, pensando en que esos veinte millones constituyen la tercera parte de la herencia de libre disposición del padre causante). Volviendo sobre las cifras, el mecanismo de la tarifa sería el siguiente: El heredero individual heredaría diez millones de pesetas, por los que habría de pagar el 10 por 100. Cada uno de los restantes cinco

hijos adquiriría dos millones de pesetas, debiendo pagar -- cada uno de ellos el 8,25 por 100. Como son cinco, el tipo sería de 41,25 por 100. Que sumado al 10 por 100 del heredero individual, arroja un gravamen fiscal del 51,25 por -- 100 sobre los veinte millones de pesetas.

De ahí también que dado el sistema contrapuesto de la Compilación del Derecho Civil de Cataluña (según el art. 113), las diferencias de porcentaje que anteriormente hemos señalado se producirán siempre entre las liquidaciones giradas en las provincias de régimen común y las practicadas en Cataluña.



LOS LLAMAMIENTOS SUCESORIOS A FAVOR DE UNA  
PERSONA DETERMINADA Y DE SUS HIJOS.

Los regula el artículo 771 del Código civil, según el cual: "Cuando el testador llame a la sucesión a una persona y a sus hijos, se entenderán todos instituídos simultánea y no sucesivamente".

Según la letra del precepto, parece ser que en vista de estos llamamientos sólo pueden admitirse dos soluciones posibles: o la institución simultánea o la sucesiva. Sin embargo, el derecho catalán, como luego veremos, admite para este mismo supuesto testamentario la solución de la sustitución - vulgar. Solución, a nuestro juicio, errónea.

Si, como prejuzga el Código, los llamados han de - reputarse como instituídos simultáneamente, deberán repartirse la herencia a partes iguales.

¿Qué es una institución sucesiva de herederos? Se trata de una sustitución fideicomisaria en la que los herederos sucesivos son fideicomisarios. En la intención del Código, si el testador llama a la sucesión a una persona y a sus hi-jos es lógico pensar que quiere que todos ellos sean herede-ros. Si se reputase que lo que pretendía era que adquiriesen sucesivamente, inteligencia posible de no existir la norma - del artículo 771, no hay más posibilidad que la de la susti- tución fideicomisria o sustitución indirecta, única en nues-

tro derecho que permite a los segundos o posteriores herederos adquirir después del heredero fiduciario ya el total de la herencia o ya el remanente de ella en el supuesto del fideicomiso de residuo.

¿En qué se ha basado el legislador para inclinarse hacia el criterio de la adquisición simultánea?. Nosotros -- creemos que en la consideración de la verdadera naturaleza -- fideicomisaria de la disposición del testador. Si el supuesto que nos ocupa contiene una sustitución fideicomisaria, para la validez de la adquisición sucesiva debía el testador -- haber dado a la cláusula el nombre de sustitución fideicomisaria o haber impuesto al heredero sustituido la obligación terminante de entregar los bienes a un segundo heredero, todo ello en congruencia con el artículo 785.

Por otro lado, la norma se justifica por una razón de lógica a contrario sensu. Si no existiese este precepto, -- al llamar el testador a determinada persona y a sus hijos, lo más normal sería pensar que el designio del testador había sido instituirlos en forma sucesiva, en congruencia con las distintas generaciones a que pertenecen los instituidos que, en principio, habrán de vivir según un orden en el tiempo. Además, la solución del Código tiene la ventaja de eludir estos llamamientos sucesivos fideicomisarios. Porque tales sustituciones llevan en su entraña una cierta condicionalidad y es conveniente restringir en lo posible tales situaciones de contornos imprecisos en muchas ocasiones.

Diferente solución del derecho catalán.

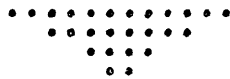
Según la Ley de 2 de julio de 1.960, que contiene la compilación del derecho civil de Cataluña, instituidos herederos una persona determinada y sus hijos, éstos se entenderán llamados como sustitutos vulgares (art. 113). Esta regulación cuenta con el precedente de la R. de 16 de noviembre de 1.908, según la cual instituída heredera una persona y sus hijos y sucesores, deben tomarse los hijos y sucesores como sustitutos vulgares de aquélla.

Es ésta una solución que se nos antoja muy arbitraria. El engranaje propio de la sustitución vulgar consiste en designar a una o más personas para el caso de que el heredero sustituido muera antes que el testador o no quiera o no pueda aceptar la herencia. Es decir, que en esta sustitución no hay ni simultaneidad ni sucesividad, sino oponibilidad, ya que o hereda el padre o madre o sus hijos, solución que no parece cohonestarse bien con la voluntad del testador que llamó al padre y a sus hijos, a todos los cuales instituyó herederos.

Trscendencia fiscal de ambos criterios.

Indudablemente, la solución preconizada por el derecho catalán beneficia más abiertamente al Fisco. De conformidad con lo dispuesto en la compilación habrá un heredero que recibirá el total caudal relicto, (el padre o si éste falta los hijos). En cambio, bajo el régimen del Código habrá tantos herederos simultáneos cual sea el n° formado por el padre y por los hijos.

Y como el impuesto no es proporcional, sino progresivo, no es lo mismo que un solo heredero adquiriera nueve millones de pesetas o que sean tres los herederos y cada uno de ellos perciba tres millones. Es decir, que ante una herencia con la cláusula examinada, las oficinas liquidadoras de régimen común percibirán menos que las oficinas liquidadoras de Cataluña.



### **LAS SUSTITUCIONES**

Según el artículo 34 del Texto Refundido "En la sustitución vulgar sólo se exigirá el impuesto al sustituto, y, atendiendo a su grado de parentesco con el causante, cuando el heredero instituido falleciera antes que aquél o no pudiera aceptar la herencia. Si no quisiera aceptarla, se estará a lo dispuesto en el artículo 38".

En las sustituciones pupilar y ejemplar se exigirá el impuesto al sustituto cuando se realice aquélla, atendiendo al grado de parentesco con el descendiente sustituido y sin perjuicio de lo satisfecho por éste al fallecimiento del testador"

En este estudio que vamos a realizar hay que partir de un hecho indudable, cual es el de la adjetividad fiscal. El impuesto de sucesiones se nutre de estructuras jusprivatistas, y por ello es inexcusable volver la vista al Derecho civil.

En el análisis de las normas impositivas relacionadas con las sustituciones hereditarias partiremos del estudio de un artículo del Código Civil, pródigo en sugerencias. Es el artículo 779, según el cual "si los herederos instituidos en partes - desiguales fueren sustituidos recíprocamente, tendrán en la sustitución las mismas partes que en la institución a no ser que - claramente aparezca haber sido otra la voluntad del testador".

"Instituidos en partes desiguales...." Creemos que la norma de este precepto es también aplicable aunque los herederos fueren instituidos en partes iguales. Lo que ocurre es que



el Código se fija en el supuesto de la institución no igualitaria, por ser el que pudiera plantear alguna duda. Tal como se entiende el artículo 779 por la doctrina, es fácil comprender que si varios herederos son llamados en cuotas idénticas a una misma herencia, estableciendo el testador que se sustituyan recíprocamente, lógico es pensar que, por fallecimiento de cualquiera de ellos, los su pervivientes en cada caso adquirirán su porción dividiéndosela en partes iguales.

La sección del Código Civil relativa a las sustituciones hereditarias estudia en sus tres primeros artículos la vulgar, la pupilar y la ejemplar. Después contiene cuatro artículos en los - que se ofrecen unas como reglas generales, aplicables a las tres especies dichas y sólo después , en el artículo 781, estudia las sustituciones fideicomisarias. Por ello, dada la colocación de los preceptos en el Código Civil (el artículo 779 relativa a la sustitución recíproca antecede al 781, primero que trata de la sustitución fideicomisaria) cabe preguntarse si es predicable la recipro cidad en las sustituciones fideicomisarias.

Nosotros creemos que sí. Nos basamos para ello en la con sideración práctica de que una sustitución fideicomisaria recipro ca puede tener interesantes repercusiones y también en la justificación teórica de que los conceptos de reciprocidad y fideicomisari edad son perfectamente rimables. Veámoslo con un ejemplo.

Supongamos que un testador en su testamento instituye tres herederos nombrados en partes desiguales. Divide el total de su herencia en la forma siguiente: Al heredero A le transmite -- ocho millones de pesetas; al B, cuatro millones, y al C, dos mi-

llones. Supongamos asimismo que los sustituye recíprocamente. Supongamos también que dos años después de fallecer el causante, - muere el heredero C. Los dos millones a él correspondientes deberán repartírselos los herederos A y B en la forma preconizada por el artículo 779. Según este precepto, tal como se interpreta por los autores, corresponderían al heredero A dos partes en la herencia de C y al heredero B una parte.

Al producirse esta transmisión hereditaria surge un fenómeno curioso. Los herederos A y B, en cuanto fideicomisarios de la parte C, adquieren la plena propiedad de esta parte, pudiendo transmitirla a sus herederos y, sin embargo, con respecto a aquellas porciones en que fueron instituidos por el testador y respecto de las cuales son fiduciarios (8 y 4 millones, respectivamente), únicamente tienen un derecho de disfrute similar al usufructo, constriñéndoles la obligación de conservar y transmitir su fracción al futuro fideicomisario. Lo verdaderamente curioso de esta situación es que en los casos de sustitución fideicomisaria recíproca resulta más beneficioso ser instituido en la parte desigual menor, por la expectativa pendiente de llegar a ser fideicomisario propietario de la misma, en tanto que el fiduciario sólo tiene un derecho de disfrute. ¿Qué ocurrirá al fallecimiento del último fiduciario? En cuanto fideicomisario de los otros dos herederos, habrá adquirido la plena propiedad de las porciones en que aquéllos fueron instituidos. Pero ¿y con respecto a la parte a que él fue llamado como fiduciario? Al no quedar ningún otro heredero ni causahabiente de ellos habrá que llamar al heredero legítimo abintestato del causante, por no haber posibilidad de sustitución ni de que entren en juego los derechos de acrecer ni de transmisión.

Si se trata de sustitución vulgar, en la que hay una sola liberalidad, como para que tenga lugar la adquisición del sustituto es preciso que no haya llegado a ser heredero el primeramente instituido, los sustitutos recíprocos deberán pagar un concepto de plenos propietarios por todo lo que adquieran por vía hereditaria: Aquello en que fueron instituidos y aquella otra fracción que adquieren como sustitutos, a la que son llamados en la misma proporción que en la herencia.

En el caso de la sustitución fideicomisaria deben realizarse los siguientes pagos: a) Todos los herederos instituidos, en cuanto fiduciarios, deben pagar por lo adquirido en concepto de usufructuarios, según resulta de lo establecido en el párrafo 3º del artículo 34 del Texto Refundido. El tipo será el que corresponda a su parentesco con el causante. b) Cuando entre en juego la sustitución recíproca por el hecho del fallecimiento de algún fiduciario, los sobrevivientes, convertidos en fideicomisarios, pagarán por la plena propiedad de las porciones que adquieran, en virtud del artículo 779 del Código Civil y de acuerdo con el artículo 9 del Texto Refundido.

El hecho de que la sustitución no sea un usufructo, tal vez explique la anomalía de que no se practique al morir cualquier fiduciario una liquidación por extinción de usufructo.

Por otra parte, en el caso de la sustitución vulgar el pago del impuesto debe verificarse únicamente en el momento del fallecimiento del causante. La única alternativa posible es: o la persona primeramente instituida sobrevive al testador, acepta la

herencia y adquiere, en cuyo supuesto se viene abajo el presupuesto de la sustitución; o hereda el sustituto por haber premuerto el heredero o por no poder o no querer aceptar la herencia. Las posiciones son irreconciliables: si adquiere el heredero, nada le llega al sustituto, y, por el contrario, si adquiere el sustituto es porque no ha podido adquirir el heredero. Pero cualquiera de estas dos soluciones se sabe ciertamente en el momento del fallecimiento del causante. Y por tanto, en él es en el que hay que pagar el impuesto.

Por el contrario, en el supuesto de la sustitución fideicomisaria el impuesto debe pagarse en los siguientes momentos:

a) Los fiduciarios deben pagar en el momento de la muerte del causante con arreglo al valor que los bienes tengan a la sazón y según los tipos de la tarifa entonces vigente.

b) Los fideicomisarios, por el carácter que tienen de afectados por una condición suspensiva, deberán pagar el impuesto el día de la muerte del fiduciario, por hallarse suspendida la efectividad de su adquisición por esta limitación que desaparece al fallecer el fiduciario. Conforme al artículo 57 del R.I.D.R. debe atenderse a esta fecha tanto para determinar el valor de los bienes como para aplicar los tipos de tributación.

Tratándose de la sustitución vulgar, como ya hemos dicho anteriormente, o adquiere el heredero o el sustituto. Únicamente cabe la conciliación en el caso de la sustitución recíproca, en la que unos mismos herederos pueden reunir a la vez la condición

de sustitutos de otro u otros herederos fallecidos fallecidos, in capaces o repudiantes. En este caso los que concentran las dos cualidades adquieren definitivamente su porción hereditaria por el hecho de haber sido llamados y la fracción sustitutiva por haber ocurrido el evento previsto. Ambas porciones las hacen suyas indefectiblemente. Se convierten en propietarios, y al no existir ninguna limitación posible de ulterior sustitución o de derecho de acreceer o similar. Entra la herencia definitivamente en su patrimonio, rigiéndose en lo sucesivo su situación jurídica por las reglas generales de la sucesión con respecto a este nuevo dueño. Es decir, que si muere le heredarán sus herederos voluntarios o legítimos.

Por tanto, en el caso de la sustitución recíproca, que es la que se da cuando el testador sustituye unos herederos a otros no nos parece posible la hipótesis de que el impuesto pudiera satisfacerse en momentos posteriores al fallecimiento del causante, en el caso de establecer varias sustituciones.

Y es que no hay que confundir la sustitución recíproca con la sustitución gradual, siendo esta última aquélla en que se nombran varios sustitutos para un heredero, llamando a aquéllos sucesivamente. Por el contrario, en la sustitución recíproca el supuesto de hecho lo constituyen varios herederos sustituidos - entre sí.

En la sustitución fideicomisaria al fallecimiento del causante normalmente no tendrán que pagar los fiduciarios en concepto de sustitutos porque no lo son, ya que a ellos les deben sustituir los fideicomisarios en un futuro incierto.

El fiduciario es un heredero de primer rango, que no sustituye a nadie. Es el fideicomisario el llamado a sustituirle, o, dicho con más propiedad, a continuarle en la detentación del

patrimonio relicto. Al fallecimiento del causante adquiere la herencia, en cuanto conjunto de bienes, el fiduciario. Según el artículo 784, el fideicomisario adquiere el derecho al fideicomiso desde la muerte del testador, y aunque muera antes que el fiduciario, transmite desde aquel instante su derecho a los herederos. (Tal vez en este precepto se base el R.I.D.R. para obligar a pagar el impuesto sobre el caudal relicto al fallecimiento del causante.)

Pero debe tenerse en cuenta que el derecho del fideicomisario es de tipo condicional, ya que si al fallecimiento del fiduciario no vive el fideicomisario ni ninguno de sus herederos, en definitiva, nada podrán adquirir, por haber fallado el presupuesto necesario para la consumación de su derecho. Su situación es similar a la de cualquier persona nombrada heredera en cualquier testamento. Tienen un derecho potencial a la herencia que para su consolidación exige la supervivencia del heredero al testador o del fideicomisario o sus herederos al fiduciario, según los casos.

Dada esta situación de contingencia, al entrar el fiduciario en posesión de los bienes no se sabe si, en definitiva, el fideicomisario o sus herederos llegarán a hacer efectivo su derecho, y, en consecuencia, si llegarán a adquirir la herencia que en atención a ellos se halló constreñido a conservar el fiduciario. En este supuesto, normalmente entrará en juego la sucesión abintestato, con lo que los bienes, al no recaer en el fideicomisario o en sus herederos, tomarán un curso diferente del previsto por el legislador.

(Comoquiera que tratándose de las sustituciones el -- obligado al pago es el sustituto, y así lo reconoce el párrafo segundo del artículo 32 del R.I.D.R., que llama al fiduciario "heredero instituido", admitiendo que no tenga derecho a disponer de los bienes sujetos a la sustitución, al decir el artículo 268 que el impuesto sobre el causal relicto sólo se satisfará al fallecimiento del causante, contiene una disposición en cierto modo injusta. )

El fiduciario si está sujeto al impuesto lo es en concepto de heredero y no como sustituto. Por lo que respecta al fideicomisario, auténtico sustituto, al fallecimiento del causante no se sabe si dicho sustituto llegará efectivamente a hacer suya la herencia. Y no teniendo certeza en este punto ¿cómo se le va a obligar a pagar el impuesto?. En estos casos lo lógico sería, (de conformidad con el párrafo 6º. del artículo 57 del R.I.D.R., en congruencia con el párrafo 1.º del mismo artículo), aplazar la liquidación hasta que el evento adquisitivo se produjese.

Si el fiduciario paga el impuesto, lo hace como cualquier otro heredero y sin necesidad de precisión especial en este punto. (Con ello se demuestra, además de la inutilidad del artículo 268, su desconocimiento del mecanismo de las sustituciones.)

Tratándose de la sustitución fideicomisaria, y concretamente de la recíproca, se nos ocurre un supuesto curioso (en el que, a primera vista, pudiera tener justificación el precepto que examinamos.) Partamos de un testamento en el que se instituyen tres herederos fiduciarios con cláusula de sustitución recíproca. Puede ocurrir que al fallecimiento del causante haya

muerto uno de los fiduciarios, con lo que los otros adquirirían las porciones en que fueron instituidos en cuanto fiduciarios y la dejada por el muerto en cuanto fideicomisarios. Habría, pues, sustitución en el momento del fallecimiento del causante.

Pero este supuesto es imposible jurídicamente. Si bien la sustitución vulgar, parte en uno de sus casos, de la premorienza del primer instituido al que sobrevive el testador, en la -- sustitución fideicomisaria, por el contrario, es precisa la supervivencia del heredero fideicomisario. Exige el artículo 781 del Código Civil como requisito necesario para la validez de una sustitución fideicomisaria que se haga en favor de personas que vivan al tiempo del fallecimiento del testador e insiste el artículo 784 diciendo que el fideicomisario adquiere el derecho desde la muerte del testador. Desde ese momento, pero no antes de él.

Contra lo que anteriormente insinuábamos, debe sostenerse que en el caso de sustitución recíproca, si ésta es fideicomisaria, al fallecimiento del último fiduciario-fideicomisario, el caudal procedente de la herencia fideicomisaria pasará a formar parte de su propio patrimonio, siendo adquirido por sus propios herederos, sin que pase a formar parte de la herencia abintestato del testador que instituyó la sustitución fideicomisaria. Al sustituir unos hereceros a otros, el testador da a entender claramente que quiere que la herencia quede circunscrita a ellos. Así lo entiende Borsari, según el cual la sustitución recíproca tiene por objeto encerrar la herencia dentro de un determinado círculo de personas e impedir la entrada de los herederos legítimos.



(Antes de concluir queremos resaltar la impropiedad de términos con que se produce, tanto el artículo 32 como el 268 del R.I.D.R., que queriendo sentar una fraseología aplicable a todas las sustituciones, empequeñecen, no obstante, su cometido al decir "cuando el testador dispusiere de sus bienes sustituyendo unos herederos a otros" , con lo que parecen referirse a la sustitución recíproca olvidando las combinaciones posibles admitidas por el artículo 778 del Código Civil y por la doctrina en cuanto al número de los designables sustitutos.)

Parece avalar la posibilidad de una sustitución fideicomisaria recíproca Mucius Scaevola, según el cual la sustitución recíproca nunca se ha considerado como propia sustitución, sino como un aspecto de las demás. Y por tanto, también de la fideicomisaria. También parece orientado hacia esta Castán, según el cual la sustitución recíproca más que auténtica sustitución representa una forma o modo de sustituir.

LA OBLIGACION DEL HEREDERO DE INVERTIR CANTIDADES  
PERIODICAMENTE EN OBRAS BENEFICAS Y LA INEXISTENCIA  
DE DEUDAS DEDUCIBLES.

El derecho tributario, lo mismo que el derecho público, a cuya rama pertenece, se expande cada día más a campos y materias tradicionalmente enrolados en el ámbito del derecho civil. Para que esta motivación tenga una razón de ser evidente hemos espigado en la normativa de nuestro principal Cuerpo jurídico sustantivo, con un criterio en el que únicamente alentaba el deseo de la dificultad. Dicho con --- otras palabras: hemos escogido para este comentario aquellos artículos que por ser meramente interpretativos y estar ausentes de una inmediatividad crematística pudieran parecer, por su alejamiento del terreno fiscal, menos sospechosos de producir resultados tributarios.

Dentro de la Sección del Código civil relativa a las sustituciones vamos a estudiar el artículo 788 del Código civil, poco sospechoso, en principio, de estar teñido de matiz tributario. Dice este precepto: "Será válida la disposición que imponga al heredero la obligación de invertir ciertas cantidades periódicamente en obras benéficas como dotes para doncellas pobres, pensiones para estudiantes o en favor de los pobres o de cualquier establecimiento de beneficencia o de instrucción pública, bajo las condiciones siguientes: Si la carga se impusiere sobre bienes inmuebles y fuere temporal, el heredero o herederos podrán disponer de la finca -

-114-

gravada, sin que cese el gravamen mientras que su inscripción no se cancele. Si la carga fuere perpetua, el heredero podrá capitalizarla e imponer el capital a interés con primera y suficiente hipoteca".

Creemos que el precepto contiene dos situaciones diferentes, ya que el párrafo 1.º se refiere a la obligación personal del heredero de hacer ciertos pagos y el segundo y tercero se refieren a cargas reales. Por ello en el análisis del precepto, comenzaremos por estudiar las obligaciones personales de los herederos impuestas por el testador.

Las obligaciones hereditarias, obligaciones espúreas.

Resulta verdaderamente curioso que en el seno del derecho civil, tan elaborado desde los tiempos de Roma, no se haya acogido las obligaciones que tienen su fuente en el testamento. Al hacer una teoría de las fuentes de las obligaciones, tanto la doctrina tradicional como las aportaciones modernas no se fijan nunca en la sucesión. Se admiten por los doctores y por el derecho positivo varias fuentes, siendo las más generalmente admitidas la ley, los contratos, los cuasicontratos y los actos y omisiones ilícitos. Modernamente va ganando adeptos la posición que sitúa en la voluntad unilateral una fuente de obligación.



Pero tal como se entiende esa voluntad unilateral no cabe pensar que dentro de su ámbito pueda incluirse ese acto unilateral que llamamos testamento. Fijémonos en las palabras de Bonilla San Martín, según el cual "la razón esencial de queda el sujeto obligado es su propio convencimiento y su resolución de obligarse". De estas mismas palabras se desprende que no cabe incluir en este estrecho enjuiciamiento de la voluntad unilateral, en el que el declarante se obliga él mismo, a esas obligaciones, impuestas en los testamentos a cargo de los herederos, por la evidente razón de que no es el testador quien se obliga, sino que obliga a un tercero. El mismo concepto estrecho de la voluntad unilateral lo encontramos en Savatier, que incluye entre las fuentes de los contratos a los compromisos unilaterales y ya hemos insistido en que en los testamentos, que nos ocupan, el disponente a nada se compromete. Tampoco nos sirve Demogue, que considera como una de las fuentes de las obligaciones la voluntad unilateral del deudor, puesto que el autor de la declaración unilateral de voluntad, el testador, no es deudor de la obligación por él impuesta.

El Código alemán hubiera llegado a una admisión del testamento como fuente de obligaciones si no hubiera identificado las palabras acto jurídico y contrato, puesto que el artículo 305 admite dos fuentes de obligación: el acto jurídico o contrato y la ley. Dentro del concepto acto jurídico cabía indudablemente el testamento.

~~SECRET~~

Categorico es Planiol, según el cual sólo hay dos fuentes de las obligaciones: el contrato y la ley.

A través de toda la doctrina jurídica sólo encontramos un autor en cuya formulación pudiera incluirse como fuente de obligación el testamento. Este autor afirma: el derecho de crédito se deriva siempre voluntariamente del negocio jurídico o necesariamente de la Ley. Y negocio jurídico es el testamento.

Después de este análisis de posiciones, doctrinales y legales, podemos llegar a la conclusión de que dentro del cauce del derecho de obligaciones no encontramos ningún resorte que avale la existencia de las obligaciones testamentarias, lo cual constituye una evidente laguna, ya que tales obligaciones se producen en la práctica con relativa frecuencia como lo demuestran el artículo que comentamos, el 797, los varios referentes a los legados pasivos...., indudablemente vividos.

No exponemos lo que antecede por un simple afán teórico, sino por la indudable trascendencia práctica que puede tener la admisión o no de las obligaciones testamentarias. Fijándonos en el supuesto del artículo 788, imaginémosnos un testamento en el que se imponen al heredero la obligación perpetua de satisfacer cantidades periódicas en favor de atenciones benéficas....

Indiquemos de pasada que el artículo 788, como excepción a los 785 y 781, admite las disposiciones con limitación

ciones perpetuas, justificadas por la especialidad benéfica que consagra aquel artículo.

Si la obligación perpetua, por ser testamentaria, no debiera admitirse, ello implicaría el incumplimiento de la voluntad del testador. Si acudimos a los postulados del derecho de obligaciones patrio, nos encontramos con la consagración de la sucesión universal en las deudas, pero sólo en el caso de que se deriven de contrato. Lo proclama el artículo 1.257 del Código civil, según el cual los contratos producen efecto entre las partes que los otorgan y sus herederos. Estos últimos, por virtud del fenómeno de la successio, se subrogan en la misma posición jurídica del causante. Ya lo decía el derecho romano: stipulamur nobis heredibusque nostris. Como el principio sólo se predica para las obligaciones contractuales, habrá que pensar, en virtud del principio de exclusión, que no es aplicable a las obligaciones testamentarias. Aplicada rígidamente esta consecuencia abocaríamos a la ineficacia de la voluntad testatoria, ya que, aunque la obligación fuese perpetua, al fallecimiento del primer heredero la deuda pasaría a los suyos, puesto que no tenía un origen contractual, no afectándole por ello el artículo 1.257.

Hay que acudir al campo del derecho de sucesiones para encontrar una solución adecuada al problema de la transmisibilidad de las obligaciones testamentarias. Dice el artículo 661 que los herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones. Como el -

precepto no particulariza, hay que admitir que entre esas -- obligaciones transmitibles figuran las testamentarias.

Reitera la misma solución el artículo 659 del Código civil, diciendo que la herencia comprende todos los bie-- nes, derechos y obligaciones de una persona que no se extin-- gan por su muerte. Entre esas obligaciones con virtualidad -- post-mortem figuran las testamentarias en el caso de vincula-- ción perpetua.

Entre esos herederos que suceden en las obligacio-- nes al causante figuran tanto los testamentarios como los -- abintestato. Por tanto, en el caso de que se extinga la fami-- lia a la que se vinculó la obligación benéfica, deberán con-- tinuar en el cumplimiento de ella los herederos abintestato a quienes en el azar sucesorio pueda ir a parar el patrimonio hereditario, incluso el Estado en el caso de ser llamado en -- concepto de heredero legítimo por agotamiento de más próximos adquirentes.

Claro que esta última conclusión es dicutible por-- que al emplear el vocablo "obligación personal del heredero" pudiera pensarse en una vinculación limitada exclusivamente a los miembros de la familia. Téngase en cuenta que hay dere-- chos personalísimos e intransmisibles de manifiesto parentes-- co con el que nos ocupa, como son las obligaciones de pres-- tar alimentos.

En este punto se nos ocurre un supuesto que pudiera implicar un cierto fraude en beneficio del Estado. Si la obligación de invertir cantidades periódicamente en obras benéficas afecta a toda clase de herederos, incluso los legítimos y entre ellos el Estado, podría éste, para soslayar dicha obligación y siempre que en la herencia hubiese bienes inmuebles, refugiarse en la posibilidad de la herencia vacante, produciendo la situación de vacancia por haber renunciado el Estado a la herencia. El resultado adquisitivo del acervo sucesorio sería el mismo, ya que los bienes en concepto de mostrencos o vacantes se atribuirían al Estado, con lo que éste adquiriría la herencia libre de cargas.

¿Qué se entiende por carga en el artículo 788?

En los párrafos segundo y tercero de este artículo se habla de cargas, admitiendo que se impongan sobre bienes inmuebles. El Código civil no contiene una definición de lo que es carga o gravamen. En la legislación hipotecaria se habla insistentemente de las cargas o gravámenes reales. Y se llega a decir en el artículo 98 de la Ley que los derechos personales no asegurados especialmente no tendrán la consideración de gravámenes a los efectos de esta Ley. Cargas (no reales) son las afecciones jurídicas. Entre ellas incluye -- Ríos Mosquera las limitaciones del dominio establecidas por negocio jurídico. Carga (no real) es también la obligación de invertir cantidades en obras benéficas. Así lo entiende --



el artículo 797, que se refiere a la expresión del objeto de la institución, a la aplicación que haya de darse a lo dejado por el testador o a la carga que el mismo impusiere.

Queremos indicar con estas ideas que a nuestro entender la palabra carga o gravamen puede predicarse de cualquier limitación afectamente a una situación jurídica, incluso a un derecho personal. Porque es preciso distinguir entre las palabras carga o gravamen y la expresión adjetivada carga o gravamen real, siendo a esta última a la que se refiere constantemente la legislación hipotecaria. Es necesario que insistamos en esta diferencia, porque ha habido un importante sector de la doctrina que estima que el artículo 778 del Código civil se refiere en todos sus párrafos a cargas o --- gravámenes impuestos sobre bienes determinados. Nosotros discrepamos de esta interpretación porque creemos, en una inteligencia literal del precepto, que el párrafo primero del -- mismo se refiere a una obligación, carga o gravamen de tipo exclusivamente personal puesto que afecta al heredero; y creemos que confirma esta opinión el mismo párrafo segundo, que al decir "si la carga se impusiere sobre bienes inmuebles" se refiere únicamente a una de las posibilidades existentes, ya que la carga puede imponerse sobre bienes muebles, sobre bienes inmuebles, sobre el total patrimonio relicto o sobre la persona de un heredero o de varios herederos.

El artículo 798 del Código civil, referente al modo, cuando afirma que no es condición la expresión del objeto de la institución o la aplicación que haya de darse a lo dejado por el testador, se está refiriendo indudablemente a una carga eminentemente personal, sin concreción en bien o bienes - determinados.

De esta opinión participa Castán, según el cual institución sub modo es aquella en que el testador impone una - obligación o carga al heredero.

Aquí sí que se ve cómo la carga es una carga obligacional, o si se quiere personal, pero no una carga real.

De pasada indicaremos la pequeña contracción existente entre los artículos 797 y 798 del Código civil. En el art. 797 se dice que el modo no se entenderá como condición. Y en el 798 se dice que "cuando el interesado en que se cumpla o no la institución o el legado modal impidiere su cumplimiento, sin culpa o hecho propio del heredero o legatario, se considerará cumplida la condición".

También a las cargas se refiere el Texto Refundido, que en su artículo 8 dice lo que son cargas a efectos del impuesto, incluyendo en su conceptualización aquellos gravámenes - que afecten a los bienes y aparezcan directamente impuestos sobre los mismos. Por el contrario, no merecen consideración

de cargas desde el ángulo fiscal las que constituyan obligación personal del heredero. Es curioso cómo en un texto adjectivo-fiscal hay un reconocimiento de las obligaciones personales de los herederos cosa que, como antes veíamos, no ocurre con el Código civil, que silencia este grupo de obligaciones hereditarias.

Lo verdaderamente curioso del artículo 100 del - - R.I.D.R., complementario del artículo 8 del Texto Refundido, mirado desde nuestro punto de vista, es que considera cargas deducibles a las pensiones que disminuyan el capital o valor de los bienes transmitidos. Y esta misma palabra aparece empleada en el artículo 788 del Código civil, pero con un alcance de carga personal, ya que se refiere a la obligación del heredero de invertir cantidades en pensiones para estudiantes o en favor de los pobres.

¿Obligación personal o personalísima?

Como hemos visto, el Texto Refundido no considera como cargas a las que llama "obligaciones personales del adquirente". El concepto ha tenido fortuna en el mundo fiscal ya que una Sentencia de 29 de septiembre de 1.927 dice que no es deducible la obligación impuesta a un heredero de satisfacer el Impuesto de Derechos Reales correspondiente a un legado, "porque se trata de una obligación personal del heredero".

En este punto conviene que distingamos entre obligación personal y obligación personalísima del heredero, distinción muy trascendental en toda la materia que venimos estudiando. Si la obligación impuesta al heredero de invertir cantidades periódicamente en obras benéficas se considera personalísima esta obligación no se transmitirá a sus herederos; y, por el contrario, si se califica de obligación personal o simplemente obligación, afectará a los postadquirentes del primer heredero instituido por ucanto, como antes decíamos y en virtud del artículo 661 del Código civil, los herederos suceden al difunto en todos sus derechos y obligaciones, y asimismo -- porque, conforme al artículo 659, la herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que -- no se extingan por su muerte.

No cabe sentar una regla general y apriorística según la cual viniese a resultar que las obligaciones benéficas impuestas al heredero, en los casos del artículo 778 del Código civil, deban reputarse en todo caso como personales o como personalísimas. Creemos que para constatar el verdadero alcance de una de estas obligaciones es preciso atenerse a los términos empleados por el testador, en una interpretación auténtica de su voluntad. Si en el testamento se dice, por ejemplo, "mi heredero deberá invertir tales pesetas anualmente en pensiones para los pobres", -- habrá que entender que nos hallamos en presencia de una obligación personalísima, no transmisible a los ulteriores herederos. Si se dice "mi heredero y sus descendientes, o todos mis herederos, deberán invertir tales pesetas semestralmente en pensiones para los estudiantes" habrá que entender que nos hallamos -- en presencia de una obligación simplemente personal o --

corriente y, por tanto transmisible a los herederos. Lo mismo hay que entender si lo que se vincula a la obligación benéfica es la herencia, como si se dice "mi herencia estará gravada por una carga perpetua benéfica de tales pesetas cada año".

Teniendo en cuenta que el artículo 788 está pensado para una posible carga afectante a varias generaciones, -- por cuanto se incluye en el grupo de artículos referentes a la sustitución fideicomisaria, es lógico pensar que se refiere principalmente a las obligaciones simples y no a las obligaciones personalísimas, para poder cumplir el deseo del testador de realizar unos objetos benéficos de una forma continuada. Es por esto por lo que anteriormente analizábamos el iter sucesorio de la obligación benéfica a través de las varias clases de herederos, testados e intestados.

Diferencia entre estas obligaciones benéficas y los legados de pensión.

Indicaremos primeramente que ambas instituciones sucesorias tienen de común el originar en los favorecidos por ellas un derecho de tracto sucesivo.

Se diferencian en que cuando se trata de pensiones para estudiantes o en favor de un establecimiento de instrucción pública la duración del beneficio vendrá determinada por las reglas de la fundación o por las disposiciones que adopte el protectorado. Por el contrario, tratándose del legado de

educación, el mismo Código determina que aquél dura hasta que el legatario sea mayor de edad. También tiene una duración tasada el legado de alimentos.

La diferencia fundamental consiste en que el legatario es un sucesor a título singular, mientras que los beneficiarios de las cargas benéficas son extraños al fenómeno sucesorio, reduciéndose a meros beneficiarios de una carga del heredero. Como consecuencia, interviene en favor de éstos la autoridad tuitiva de la Dirección General de Beneficencia y Obras Sociales, en tanto que aquéllos están protegidos por una acción ordinaria ex testamento.

¿Obligación natural, simple deber moral u obligación perfecta?.

Toda obligación es a la vez un derecho de crédito, contemplada desde el punto de vista activo, en atención al sujeto que puede exigir su cumplimiento. Esto por lo que se refiere a las obligaciones civiles perfectas. Teniendo en cuenta la disposición del Testador en la que se obliga al heredero a cumplir monetariamente algunas - atenciones benéficas, podemos preguntarnos si el heredero gravado está compelido o por un deber moral, o por una - obligación natural o por una obligación mixta avalada por la doble sanción del derecho natural y del derecho positivo.

No parece, en términos generales, que el deseo de los testadores que establecen estas cláusulas sea el de li-

gar a sus herederos con una obligación simplemente moral cuya infracción estuviera desprovista de toda sanción positiva, exponiéndose a que su voluntad pudiera ser fácilmente conculcada por sus herederos. Que esto es así nos lo viene a demostrar el mismo artículo 788 del Código civil al referirse a estas obligaciones, lo cual demuestra que las considera de carácter jurídico, ya que si las reputase simplemente morales no las hubiera incluido en su articulado, por cuanto el campo propio de estos deberes de conciencia está en el Decálogo. Para mayor abundamiento podemos invocar el apoyo legal de la Instrucción de 14 de marzo de 1.899, que contiene prolijas normas referentes a la forma de ejercer el protectorado en los varios supuestos de institutos benéficos. Entre las varias modalidades estudiadas considera a aquellas fundaciones en las que las atenciones benéficas se encomiendan a la fe y conciencia del patrono, en cuyo caso éste sólo tiene la obligación de declarar solemnemente el cumplimiento de las cargas fundacionales. Excluido este supuesto, los demás se refieren a auténticas obligaciones jurídicas.

Tampoco se trata de obligaciones naturales. Porque la obligación natural carece de acciones para hacer efectivo su cumplimiento. Y, por el contrario, en las obligaciones benéficas que nos ocupan el legislador ha tratado por todos los medios de asegurar la exigibilidad y cumplimiento de estas disposiciones benéficas. Como regla interpretativa deberá tenerse en cuenta el precepto del artículo 749 del Código civil. Por otra parte, tiene un carácter importantísimo el artículo

179 del Reglamento Notarial, que demuestra hasta qué punto ha querido el legislador que estas finalidades benéficas se cumplan, ya que impone a todos los Notarios que autoricen -- testamentos en los que se contenga alguna disposición de -- alcance benéfico o benéfico-docente, y a los Notarios que -- protocolicen particiones en las que figure, por alusión al testamento originario, alguna disposición benéfica, la obligación de poner esas cláusulas en conocimiento de la Dirección General de Beneficencia y Obras Sociales. Así mismo -- preceptúa este artículo que ninguna oficina ni registro público deberá admitir los testamentos o las protocolizaciones en las que no conste haberse dado cumplimiento a esta obligación. Estas rígidas disposiciones demuestran hasta qué punto el legislador considera jurídicas las obligaciones que -- nos ocupan.

La Dirección General de Beneficencia goza de cuantas atribuciones sean necesarias para lograr que sea cumplida la voluntad de los testadores y exige a los patronos que justifiquen cómo cumplieron las cargas fundacionales. El -- Protectorado de las fundaciones benéficas tramita expedientes de investigación que tienen por objeto averiguar la situación de aquellos bienes de entidades benéficas que aparezcan indebidamente detentados o que injustificamente no se hayan -- aplicado a la satisfacción de las cargas fundacionales.



### Capitalización de las cargas.

En el caso de cargas reales perpetuas se concede al heredero la facultad de capitalizar la carga, imponiendo el capital en primera hipoteca. En cuanto al módulo para hacer esa capitalización nada dice el Código civil. Estima la doctrina que por analogía con las normas referentes a la redención de los censos la capitalización deberá realizarse computando la pensión al 3 por 100. A este respecto también una instrucción del siglo pasado (9 de noviembre del 74) dispuso que la capitalización se verificaría al 3 por 100 anual de los réditos, a menos que los interesados, de común acuerdo, elijan otro tipo para dicha capitalización.

La autorización concedida al heredero para capitalizar el gravamen tiende a facilitar la disposición del predio gravado y evitar los inconvenientes de la vinculación. Vinculación querida por el causante, ya que al ser la carga perpetua aquél pretendió impedir la disposición de la finca. En el caso de que la carga no figurase inscrita podría ser desconocida por cualquier tercero hipotecario, ya que lo que no figura registrado puede darlo por inexistente. Por ello - si se permitiese la venta de la finca libremente podría ser eludido el gravamen. Inconvenientes que se evitan capitalizando la carga e imponiendo el capital en primera hipoteca por cuanto este derecho real, de inscripción necesaria, afectará ineludiblemente a cualquier sucesivo titular.

El artículo 788 ve dos garantías de cumplimiento de estas cargas. En el caso de que la carga sea temporal, en el hecho de la inscripción de la carga y si la carga es perpetua por la imposición del capital en primera hipoteca.

Pero también en el supuesto de una carga estrictamente personal sin concreción de la garantía en bienes determinados, podrá contarse con la seguridad en el cumplimiento de la voluntad del testador aunque no lo diga expresamente el Código civil; y ello por las garantías legales establecidas - por el Reglamento Notarial y por la prolija legislación reguladora del protectorado de la beneficencia particular a que antes hemos aludido.

Los beneficiarios de la cláusula testamentaria no deben pagar ninguna liquidación, pues según el nº 8 del artículo 19 están exentas las adquisiciones por herencia o legado en favor de los establecimientos de beneficencia particular cuando los cargos de patronos o representantes legales - de los mismos sean gratuitos.

En los casos de que se constituya hipoteca sobre bienes especialmente gravados en garantía del derecho de los beneficiarios, se liquidará además del concepto de pensión - el de hipoteca (art. 15 del R.I.D.R.).

El artículo 788 permite que las disposiciones del testador puedan ser a favor de la beneficencia privada (dotes para doncellas, pensiones para estudiantes o en favor de los pobres) o de cualquier establecimiento de beneficencia o de instrucción pública.

Pudiera objetársenos que del hecho de que el testador imponga al heredero la obligación de invertir ciertas -- cantidades periódicamente en obras benéficas no cabe deducir la existencia de una fundación benéfica. Así, en principio, pudiera pensarse en vista del Real decreto de 14 de marzo de 1.899, que definía la beneficencia particular considerando -- que comprendía todas las instituciones benéficas creadas y do-- tadas con bienes particulares y cuyo patronazgo y administra-- ción fueron reglamentados por los respectivos fundadores.

Sin embargo, es preciso desechar tan estrecho en-- juicioamiento por cuanto el mismo artículo 788 del Código ci-- vil, en su último párrafo, permite la imprecisión en las dis-- posiciones del testador. Dice: "En todo caso, cuando el tes-- tador no hubiere establecido un orden para la administración y aplicación de la manda benéfica lo hará la Autoridad Admi-- nistrativa a quien corresponda con arreglo a las Leyes". Con esta frase se refiere indudablemente el Código civil al Protec-- torado, que al decir de Gascón debe cuidar de que se cumpla la voluntad del fundador, interpretándola y supliéndola cuan-- do sea necesario.

El T.E.A.C., en R. de 3 de julio de 1.956, viene a apoyar estas ideas, en virtud de las cuales puede sostenerse que para la existencia de una fundación benéfica basta con - el pergeño de un embrión de vida, como lo son las disposiciones a las que se refiere el artículo 788 del Código civil. - Según dicha resolución, el nacimiento legal de las fundaciones benéficas instituídas en testamento se produce automáticamente por el hecho del fallecimiento del testador.

La obligación del heredero no es deuda deducible.

Si el heredero debe invertir ciertas cantidades periódicamente en obras benéficas, cabe preguntarse si esta deuda, en cuanto disminuya periódicamente su potencialidad económica futura, debe deducirse del importe de lo adquirido. En vista del artículo 28 del Texto Refundido hay que contestar negativamente. En efecto, este precepto ofrece una lista de deudas y gastos deducibles en las herencias, en ninguno de - cuyos supuestos pueden incluirse las obligaciones que venimos estudiando. Los números primero, segundo, tercero, cuarto y quinto se refieren a deudas contraídas por el causante. El número sexto se concreta a los gastos de testamentaria y abintestato; el número séptimo a los gastos de última enfermedad, de entierro y funeral.

Para mayor abundamiento, el artículo 101 del R.I.D.R. dice que no serán deducibles:

Las deudas que aparezcan contraídas por los herederos o albaceas, siquiera sean originadas por gastos u otras obligaciones provenientes de la testamentaria o abintestato, con la sola excepción de que la testamentaria o abintestato adquiriesen carácter litigioso.

La obligación impuesta al heredero a que se refiere al artículo 788 encaja perfectamente en este artículo. Se trata de una deuda contraída por el heredero al aceptar la herencia. Una deuda originada por una obligación proveniente del testamento.

Es decir, que esta deuda aparece claramente como no deducible. Confirmada la no deducibilidad por el artículo 8 del Texto Refundido, que dice que no merecerán la consideración de cargas deducibles las que constituyan obligación personal del adquirente (vemos una consagración legal de lo que anteriormente llamábamos cargas personales, ya que el precepto alude a las cargas que constituyen obligación -- personal del adquirente.

Lo curioso es que el artículo 100, considera deducibles las cargas que, como las pensiones, disminuyen el capital o valor de los bienes transmitidos. Y a renglón seguido excluye las cargas que constituyan obligación personal del heredero, como si las pensiones y las obligaciones de los herederos no pudieran confluir en una misma situación jurídica.



Al fin y al cabo esto es lo que consagra el párrafo primero del artículo 788, que se refiere a la obligación personal de un heredero, consistente en pagar pensiones benéficas.

Parece que el legislador fiscal considera que las pensiones afectan a los bienes y aparecen directamente impuestas sobre los mismos. Así también lo entendió el T. S., que en Sentencia de 28 de enero de 1.914 puntualizó que no debía entenderse que el verbo afectar hacía referencia al caso de la hipoteca, sino que había que estimar que una pensión ordenada a favor de un legatario disminuía el importe del caudal relicto. Pero lo verdaderamente curioso es que la jurisprudencia se contradice, ya que la R. de 19 de diciembre de 1944 declara que la obligación de prestar alimentos (pensión alimenticia) es de carácter personal y no afecta ni grava los bienes del que deba darlos. También es de carácter personal la obligación impuesta al heredero, sin asegurarla con carga real, de pagar pensiones para objetos benéficos.

Si el importe de la deuda benéfica no se deduce del caudal relicto resultará perjudicado el heredero, ya que un valor económico variable que se detraerá de su patrimonio hereditario no es objeto de rebaja por parte del Fisco. Y el valor de la carga benéfica puede ser de muy variable entidad: inferior al interés legal del dinero, superior a ese interés o incluso de elevadísima cuantía, de tal forma que cada entrega periódica implique no sólo la absorción de los rendimientos económicos del patrimonio, sino incluso una parte más o menos considerable del caudal relicto. Hasta tal punto que si la carga benéfica es muy onerosa, representaría una es---

-384-

pecie de cáncer o de lepra económica que en un período más o menos largo llegaría a comerse el total patrimonio hereditario. (1).

La rebaja o deducción de las cargas.

Una exigencia de justicia demanda encontrar solución al problema que acabamos de exponer porque es lógico que se desgrave al heredero, cuya adquisición puede verse minorada en el futuro.

Para salir al paso de esos inconvenientes podemos ampararnos en el párrafo 12 del artículo 15 del R.I.D.R., que dice: "En las pensiones constituidas por testamento, cuando el capital de las mismas se rebaje del caudal hereditario, el heredero datisfará al extinguirse aquéllas el impuesto correspondiente al capital". En el mismo sentido se produce la R. de 30 de marzo de 1.943, según la cual el capital de una pensión debe rebajarse de la porción de libre disposición. Esta doctrina guarda congruencia con el artículo 100, que considera deducibles las pensiones. Lo verdaderamente curioso es que el artículo 15 no parece admitir en todo caso que el capital de las pensiones se rebaje del caudal hereditario, como viene a darlo a entender el adverbio "cuando".

Sobre testamentos con disposiciones a favor de entidades benéficas pueden verse nuestros comentarios contenidos en las páginas 285 y siguientes de la "Legislación Fiscal".

---

(1). Sobre testamentos con disposiciones a favor de entidades benéficas pueden verse nuestros comentarios contenidos en las páginas 285 y siguientes de la "Legislación Fiscal".



## LOS LEGADOS NO TIPICAMENTE FISCALES

Si en ocasiones lo jurídico discurre por cauces - no fiscales, ello se debe a que el legislador tributario no ha sabido sacar todas las consecuencias a los esquemas por él mismo creados. Ocurre con harta frecuencia que los textos sustantivos llegan a más prolijas particularizaciones que -- las leyes hacendísticas. Lo cual no deja de ser anómalo si -- tenemos en cuenta que las normas adjetivas lógicamente deben ser más casuistas que las civiles, de las que son un complemento calificador.

Los legados de cosa ajena, perfectamente regulados en el Código civil y silenciados en los textos fiscales, pue den servir de muestra de lo que venimos indicando.

Según el Código civil, es válido <sup>el legado</sup> de cosa ajena cuando el testador, al hacerlo, tuviese conocimiento de que la - cosa legada era ajena. Si en el Derecho positivo español es válido el legado de cosa ajena, ello quiere decir que es sus ceptible de producir todo género de efectos jurídicos. Y en tre ellos la obligación de pagar el impuesto, como derivada de la adquisición realizada por el legatario. Según el Códi go civil, para hacer efectivo el legado de cosa impropia - del testador, deberá el heredero adquirirla si ello fuese po sible y entregársela al legatario. No siendo posible, debe- rá entregar el primero al segundo su justa estimación.



La efectividad de un legado de cosa ajena puede - llegar a implicar la existencia de dos adquisiciones sujetas: la que ha de realizar el heredero frente al propietario de - la cosa ajena y la que por el instituto de la sucesión realiza el legatario frente al causante. ¿Quién debe pagar el impuesto por la primera de las dos adquisiciones? Según el artículo 67, debe pagar el que adquiere. Quien adquiere materialmente es el heredero. Si bien con el propósito de entregar la cosa al legatario. En definitiva, éste es verdadero adquirente, a quien deberá imputarse la obligación tributaria. Como se trata de una adquisición auxiliar encaminada a hacer efectiva la voluntad del causante, nos parece justo - que se incluya este acto en la lista de exenciones o, al menos, en la de las bonificaciones, ya que, de otra forma, por un solo acto jurídico unilateral se ha de desembocar en una doble imposición. En este punto se produce un fenómeno de - espejismo: si aunque el heredero sea el adquirente material de los bienes, es el legatario quien debe pagar por adquirir la cosa ajena legada a su favor, parece que ha cumplido ya - con su obligación tributaria, puesto que la cosa pasa a pertenecerle por dicha adquisición. Sofísticamente podría pensarse que, según esto, no deberá pagar por la adquisición sucesoria.

Pero esto no es así porque lo que ocurre es que, - en virtud de la compra de la cosa ajena, ésta, como elemento subrogado, pasa a formar parte del acervo hereditario. Y ya

en esta catalogación jurídica, el heredero gravado lo que -- realiza es la detracción de un elemento de la masa hereditaria para entregarlo al legatario.

El artículo 861 del Código, al reconocer la validez del legado de cosa ajena, se refiere, como obligado a su cumplimiento, al heredero, y deja sin resolver el supuesto de - que se legue una cosa de otro estando agotado el caudal hereditario por disposiciones a título singular.

Si un testador titular de un capital de un millón de pesetas, dispone cuatro legados de doscientas cincuenta mil pesetas, indudablemente ha agotado la vis transmisiva de su patrimonio. ¿Qué hacer entonces, si además lega una finca perteneciente a un tercero?.

Nosotros creemos, con MANRESA, que debe aplicarse a este supuesto el art. 891 del Código civil, según el cual, si toda la herencia se distribuye en legados, se prorratarán - las deudas y gravámenes de ellas entre los legatarios a proporción de sus cuotas a no ser que el testador hubiera dispuesto otra cosa. Según MANRESA, "del mismo modo deben cumplir los - legados como carga o gravamen que son en realidad".

Por tanto, los cuatro legatarios deberán adquirir - la cosa ajena para entregarla a un quinto legatario o, si esto no fuera posible, a entregar a este último su justa estimación, siempre que el valor de la propiedad ajena legado no

rebase el valor de los anteriores legados (art. 858 del C. c.).

Esto plantea algunos problemas en relación con la distribución de la herencia, que trascienden a la órbita del impuesto. Si en el ejemplo anterior el predio ajeno transmitido a un quinto legatario tenía un valor de doscientas mil pesetas, esta cantidad habrá que deducirla de los legados -- de cantidad proporcionalmente a su importe. Es decir, que -- habrá que rebajar cincuenta mil pesetas a cada sucesor singular, con lo que en definitiva adquirirán doscientas mil en vez de doscientas cincuenta mil pesetas cada uno.

Deberá, pues, el liquidador tener presente la validez de este legado de cosa ajena para, abstracción hecha del testamento, tomar como base liquidable la cifra de doscientas mil pesetas en vez de atender a la cuarta parte de la herencia.

Según el artículo 863, será válido el legado hecho a un tercero de una cosa propia de un legatario, quien, al aceptar la sucesión, deberá entregar la cosa legada o su justa estimación.

El sublegatario se halla supeditado en su futura adquisición a que el legatario gravado decida aceptar o repudiar la disposición hecha a su nombre. Por tanto, creemos

de justicia la aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.º del texto refundido, según el cual, cuando la adquisición - se halle limitada por la existencia de una condición, un -- término o cualquiera otra forma de limitación, se aplazará - la liquidación hasta que la limitación desaparezca.

**EL LEGADO DE COSA MUEBLE GENÉRICA.-**

Según el artículo 875 del Código civil, el legado de la cosa mueble genérica será válido aunque no haya cosas de su género en la herencia.

Según resulta del párrafo 2º, si el legado es de un inmueble genérico y no hay cosas de su género en la herencia, el legado es inválido.

La razón de este distinto régimen debe encontrarse en el distinto valor que tradicionalmente se ha ido reconociendo a las dos especies de cosas. Tal vez se admite la validez de cosas muebles por su inferior valor.

Como consecuencia del régimen establecido por el - Código civil, el heredero habrá de adquirir las cosas muebles genéricas para entregárselas al legatario.

Se refiere el precepto a las cosas genéricas. Si - fuesen específicas y no las hubiese en la herencia, abocaríamos en el régimen de otros artículos: los que se refieren al legado de cosa ajena.

La trascendencia fiscal de esta norma consiste principalmente en la influencia que ejerce sobre la determinación

de la base liquidable. Por tanto, el liquidador deberá tener en cuenta el precio en venta del legado genérico para deducirlo del caudal relicto, ya que el acervo hereditario se halla constreñido por este desembolso que hay que hacer para dar cumplimiento al legado.

El que un testador establezca un legado de cosa mueble genérica no existente en la herencia, beneficia al Fisco, porque implica la existencia de dos liquidaciones: una en el momento de adquirir la cosa legada, que tributará según la tarifa aplicable a los actos onerosos, y la otra la correspondiente al legado.

El impuesto satisfecho para verificar la adquisición de la cosa legada deberá, juntamente con el importe del legado deducirse del total de la herencia para determinar la base liquidable, que será la cantidad resultante después de verificar las dos indicadas bajas.

#### EL LEGADO DE COSA EMPEÑADA O HIPOTECADA

Conforme al artículo 867 del C.C., cuando el testador legare una cosa empeñada o hipotecada para la seguridad de alguna deuda exigible, el pago de ésta quedará a cargo del heredero. Cualquiera otra carga, perpetua o temporal, a que se halle afectada la cosa legada, pasa con ésta al legatario. Concreta ---

y reafirma la doctrina del último inciso de este artículo, el 868, según el cual si la cosa legada estuviere sujeta a usufructo, uso o habitación, el legatario deberá respetar estos derechos hasta que legalmente se extingan.

Ha planteado algunas dudas la exigencia literal del precepto, que se refiere a cosas hipotecadas para la seguridad de alguna deuda exigible. MANRESA lo interpreta en el sentido de que no son aplicables los dos primeros párrafos del artículo 87, a la fianza para el buen desempeño de un cargo, profesión..., porque no se trata de deudas exigibles, y, por tanto, si resultase algún alcance sobre los objetos legados, el daño deberá recaer en el legatario.

Nosotros no participamos de esta opinión. Pensemos en una fianza de las del tipo de hipoteca de seguridad, cual es la que ha de prestar el tutor para garantizar el buen desempeño de su cargo. Al fallecer el tutor, si éste había dispuesto de sus bienes legando la cosa especialmente hipotecada a persona distinta del heredero, no creemos que, de conformidad con la opinión de MANRESA, deba hacer frente a sus responsabilidades de gestión el legatario. Y ello porque normalmente, en el momento de adquirir el heredero y el legatario, casi todas las deudas serán exigibles. Así, por ejemplo, en el supuesto de la hipoteca del tutor, llega precisamente el momento de la exigibilidad de la posible deuda, con el fallecimiento del tutor-causante, ya que hasta que éste fallece, siempre que continúe el ejercicio de la tutela, no surge el supuesto de hecho que determina la existencia de una posible deuda por parte del tutor. Siempre que se produzca la premonición del tutor frente al tutelado, surgirá la situación -

-94-

de una deuda exigible, para cuya seguridad habrá de haberse cons-  
tituido anticipadamente una prenda o una hipoteca. Si la cosa --  
especialmente ofrecida en garantía es legada a determinada per-  
sona, nos encontraríamos ante una situación que encaja perfecta-  
mente en la letra del párrafo 1º del artículo 867, y, por tanto,  
el pago de la deuda deberá quedar a cargo del heredero.

A diferencia de MANRESA, nosotros creemos que la frase  
"deuda exigible" pudiera estar pensada por el legislador con re-  
ferencia a las obligaciones condicionales o a plazo.

Porque mientras no se cumpla la condición o no trans-  
curra el plazo, el acreedor no puede exigir el pago de la deuda.  
Precisamente en estos supuestos pudiera ser perjudicado el acree-  
dor por cuanto el aplazamiento posterior a la fecha del falleci-  
miento del causante pudiera hacer desaparecer las garantías de --  
cobro del mismo, debido a una conducta negligente o mal intencio-  
nada del heredero deudor. Siempre tiene el acreedor, sin embargo,  
la garantía representada por la norma del Código civil (1) cuan-  
do dice que los acreedores podrán oponerse a que se verifique la  
partición hasta que se les afiance o pague el importe de sus cré-  
ditos. De estas dos posibilidades permitidas por el Código pare-  
ce lógico pensar que la facultad de exigir el pago debe quedar --  
restringida a los casos en que las deudas sean exigibles en el --  
momento de producirse el fallecimiento del causante, mientras --  
que el afianzamiento parece encajar más bien en el supuesto de --  
que las deudas estén sometidas a algún condicionamiento de la --  
voluntad. En esta opinión nos ratifica el artículo 931 del Pro--

(1) Artículo 1.082.

yecto de 1.851, según el cual "las deudas reconocidas y exigibles se han de pagar antes de llevarse a efecto la partición, según el artículo 913". Si bien este precepto nos confirma en nuestra opinión sólo de una forma parcial y en cierto modo - por el argumento de a contrario. Más completo en este aspecto es el artículo 1.061 del Código de Guatemala, que permite ver el juego de las herencias con deudas, en sus dos vertientes, ya que dispone que "los acreedores legalmente reconocidos pueden oponerse a que se lleve a efecto la partición mientras no se pague su crédito, si ya estuviere vencido el plazo y si no lo estuviere, mientras no se les asegure debidamente el pago".

Aunque en el caso de la condición y del plazo la deuda no es exigible en el momento de adquirir el legatario, no obstante creemos que el pago de ella debe quedar a cargo del heredero, contra lo que parece indicar el párrafo 1º del artículo 867. Porque aunque el débito deba hacerse efectivo diez, quince o veinte años después del fallecimiento del de cujus, no obstante debe hallarse afectado por las reglas generales de la sucesión, según las cuales los continuadores de la personalidad patrimonial del difunto, tanto en su aspecto activo como pasivo, son los herederos. Y, por tanto, ellos son quienes asumen las deudas del causante, independientemente de que éstas hayan de hacerse efectivas en el mismo momento de fallecer el testador, por ser ya exigibles, o en cualquier momento posterior, por hallarse afectadas por una determinación accesoria de la voluntad. El legatario deberá sufrir las consecuencias del gravamen hipotecario, pero es -- completamente ajeno a la deuda en si, y, por tanto no tiene



por qué pagarla, independientemente de que ésta sea o no exigible en el momento de abrirse la sucesión.

Por tanto, creemos que la expresión clave del párrafo 1º del artículo 867, que se refiere a las cosas gravadas - en seguridad de alguna deuda exigible no tiene mayor trascendencia, habiendo sido empleada por el legislador tal vez con cierta ligereza. Es decir, que tanto se trate de deudas exigibles como no exigibles, el pago de ellas debe quedar a cargo del heredero.

Cuando la cosa legada se halla especialmente hipotecada en garantía de una deuda del causante, en el momento de fallecer éste se produce un desdoblamiento en las personas - de los sujetos responsables: por un lado, el heredero que, - como continuador de las titularidades patrimoniales del testador, asume directamente el papel de deudor en el crédito - existente; por otro, el legatario, que viene a obtener la consideración de tercer poseedor de finca hipotecada, debiendo, por tanto, soportar el gravamen, pero conservando intacta su situación de extraño en la obligación principal.

En el párrafo 3º del artículo 867 se dice que cualquier otra carga pasa al legatario juntamente con la cosa legada a la que afecta. El distinto régimen existente entre las hipotecas y los restantes gravámenes se debe a la consideración de que las otras cargas producen una figura compleja, en

la que el débito y el gravamen aparecen completamente confundidos. Por ejemplo, un censo una servidumbre... parecen conectados esencialmente con la cosa gravada. Constituyen cargas afectadas directamente a la cosa e inseparables de ella mientras no se extingan. Junto a la titularidad de la cosa puede existir, por ejemplo, en los censos, la obligación de satisfacer un rédito anual. Esta obligación no es extraña al derecho real, sino que está subsumida en la misma entraña de él. En realidad se trata de una obligación propter rem, por razón de la cosa. O si se quiere, según pretende otra orientación doctrinal, de un derecho real in faciendo. Lo cierto es que cualquier adquirente de la cosa gravada se hallará siempre compelido a satisfacer los réditos consiguientes. Por ello, es lógico que el artículo 867 disponga que el legatario adquiere no sólo la cosa legada, sino también el consiguiente gravamen real.

Cosa muy distinta es lo que ocurre con las hipotecas. En ellas el gravamen y la deuda pueden discurrir por -- cauces completamente separados. La carga afectará siempre al titular de la cosa hipotecada, aunque el débito, como elemento principal, puede ir conectado a otra persona distinta. -- Por ello, en el caso de la herencia, si bien el legatario debe soportar el gravamen que afecta a su finca, la responsabilidad personal del débito debe gravitar sobre el heredero, -- por disponerlo así el derecho sucesorio.

Esta responsabilidad del heredero por el débito personal es entendida por algunos autores en un sentido muy amplio.-- Así, por ejemplo, MANRESA (1) entiende que la doctrina del artículo 887 es aplicable por extensión al caso en que la deuda sea de tercero, habiendo el causante hipotecado finca propia en garantía de deuda ajena, en cuyo caso --según este autor-- pueden ser obligados los herederos a pagar la deuda como si fuesen fiadores, en representación del difunto.

.....

En principio debe sostenerse que prácticamente ninguna trascendencia puede tener el artículo 867 con respecto al legatario de la cosa hipotecada. Y ello por virtud de lo establecido con carácter general en el Texto refundido. En efecto, según el artículo 8 de este cuerpo legal, la hipoteca no es --carga. Por tanto, el legatario que adquiere un inmueble deberá contribuir por el total valor del mismo, sin obtener ninguna deducción por el valor del gravamen hipotecario.

(1) En la séptima edición de su obra, revisada por Ogáyar.



Por el contrario, el heredero podrá obtener la deducción del valor de la deuda hipotecaria. Así lo establece el artículo 101 del R.I.D.R., conforme al cual la no estimación como cargas de las hipotecas no obstará, en las transmisiones lucrativas, a que se deduzca la deuda si tiene el carácter deducible (1). Y una deuda como la hipotecaria, que consta en escritura pública y que ha obtenido el refrendo del Registro de la Propiedad, reúne plenamente los requisitos de deducibilidad a que se refiere el artículo 28. El artículo 101 del R.I.D.R. contiene una regulación extraña. Porque establece que en los casos de deudas hipotecarias la no deducción de la hipoteca no obstará a que se practiquen las liquidaciones que correspondan por la adjudicación en pago de deudas o de su asunción para pago de las mismas.

Pero en el caso que nos ocupa, ninguno de estos supuestos puede lógicamente producirse. La adjudicación en pago es una forma de pago que sobreviene cuando se entrega al acreedor una cosa corporal en equivalencia de su crédito. Pero en el caso del legatario de una cosa hipotecada, no aparece esta situación, porque no siendo el legatario acreedor, sino titular del gravamen, mal puede entregársele la cosa hipotecada en pago de un crédito que no tiene.

La asunción de deudas con adjudicación en pago se produce cuando se entrega una cosa a quien se compromete en lugar del primitivo deudor. Pero tampoco se produce esta situación, porque el legatario no se compromete a pagar en lugar del heredero, siendo completamente extraño al débito principal y, además, adquiere la cosa del causante y no del deudor- here

(1) Vid. a este respecto el artículo 28 del Texto Refundido.

dero.

Tampoco cabe la adjudicación para pago de deudas en ninguna de sus dos modalidades. Porque ni el legatario adquiere un compromiso o encargo de pagar las deudas de los herederos ni, por otra parte, adquiere la cosa hipotecada en equivalencia de su obligación de pago de la deuda, que asume, sino - que adquiere el bien legado por vía sucesoria (1).

Según el párrafo 2º del artículo 867 si por no pagar el heredero lo hiciere el legatario, quedará éste subrogado en el lugar y derechos del acreedor para reclamar contra el heredero. Claro que este derecho de subrogación no siempre será - viable, como, por ejemplo, en el caso de que el heredero sea totalmente insolvente y de que hubiese aceptado la herencia a beneficio de inventario, siendo el importe de la deuda superior al total hereditario.

Este es un caso límite. Se da cuando un testador que hipotecó una propiedad importante en garantía de una deuda dispuso de sus bienes transmitiendo la cosa hipotecada al legatario y el resto de su herencia a un heredero, dándose la particularidad de que la cosa hipotecada, por su elevado valor, abarca totalmente el importe de la deuda, pero, en cambio, el acervo hereditario es inferior al importe de la deuda. Desde el -

(1) Para un estudio más completo de estas materias, vid. nuestra Legislación fiscal, págs. 134 a 139 y 186 a 188.

momento en que el heredero acepte a beneficio de inventario se llega a la certeza de que el obligado al pago de la deuda va a ser el mismo legatario, sobre todo si por ser muy elevado el valor de la cosa gravada le compensa con creces del pago de la parte de deuda no satisfecha por el heredero. Se produce un fenómeno que pudiéramos denominar de asunción obligada de deuda, por cuanto ni es asunción convencional ni legal ni judicial.

En este caso parece justo que debiera deducirse del valor de la cosa adquirida la parte de carga y de deuda que ha de repercutir inevitablemente en el patrimonio del legatario,

En el caso de que se trate de una hipoteca de responsabilidad limitada, establecida por el causante en uno de sus bienes, se producirá un resultado distinto al establecido por el artículo 867 del Código civil y el pago de la deuda deberá ser exigido al legatario, por cuanto que el resto del patrimonio del causante ha quedado fuera de la responsabilidad del débito hipotecario.

Lo mismo ocurrirá en el caso de hipoteca en garantía de rentas o prestaciones periódicas y en el de los bienes hipotecados a favor del Banco Hipotecario de España, supuestos ambos en los que por el juego combinado de las normas legales y de la naturaleza propia de dichas instituciones deberá ser el legatario, como dueño de los bienes hipotecados, el que haga frente no sólo a la responsabilidad real, sino también a la responsabilidad personal del débito, asimismo contra lo dispuesto en el artículo 867 del Código civil.

-399-

En todos estos casos, no previstos por el legislador fiscal, debería tenerse en cuenta la especial situación del legatario, para deducir de su activo sucesorio el importe de las deudas, pese a la norma estricta del artículo 8 del Texto refundido, que sin distinguos niega a la hipoteca el carácter de carga.

#### EL LEGADO DE COSA DETERMINADA Y EL DE COSA GENERICA

1. Según el artículo 882 del Código civil, "cuando el legado es de cosa específica y determinada, propia del testador, el legatario adquiere su propiedad desde que aquél muere, y hace suyos los frutos o rentas pendientes, pero no las rentas devengadas y no satisfechas antes de la muerte".

Habla el Código de cosa específica y determinada. Más acertado hubiera sido si se hubiese limitado a hablar de cosa determinada o individualizada. Porque una cosa específica es algo así como un género un tanto limitado. Una cosa específica no es una cosa individualmente determinada. La imprecisión del Código se debe a que ha tomado la palabra "específica" del latín species, que significaba individuo. Y en este sentido empleaban el vocablo species los textos que se referían a las cosas determinadas.

..."propia del testador..." Es necesario este peque-

-400-

ño inciso para que la doctrina del artículo 882 guarde congruencia con el 881 y el 861. Conforme a este último, si la cosa legada es ajena, el heredero está obligado a adquirirla para entregarla al legatario. La misma forma de estar redactado el -- precepto nos demuestra claramente que si la cosa es ajena el -- legatario no puede adquirir su propiedad desde que el testador muere, sino que adquirirá la propiedad después de que el heredero la adquiera y se la entregue.

..."el legatario adquiere su propiedad desde que el -- testador muere..." Este efecto legal se produce no porque el legatario sea una especie de continuador de la personalidad del -- causante, adquiriendo la propiedad por el solo hecho de su muerte. Y no es así porque los que continúan la personalidad del difunto son los herederos o sucesores universales y ni siquiera -- éstos adquieren la propiedad de cosas concretas por el sólo hecho de la muerte del causante, sino que precisan para lograrlo de la realización del complicado mecanismo particional. Suceden, si, por el sólo hecho de la muerte del causante en sus derechos y obligaciones; pero no adquieren desde la fecha del óbito un -- individualizado derecho de propiedad sobre bienes concretos.

A nuestro entender, la adquisición ab initio de la -- propiedad de las cosas determinadas, es una consecuencia de lo dispuesto con carácter general en el artículo 881, según el -- cual el legatario adquiere derecho a los legados puros y simples desde la muerte del testador y lo transmite a sus herederos. Pero ¿qué es este derecho al legado? Creemos que se trata de una titularidad jurídica que opera de distinta forma según se trate de un legado de cosa específica o de cosa genérica. --



El derecho al legado es indudablemente un derecho a exigir del heredero el cumplimiento de la voluntad del testador. El legado como todo instituto verdaderamente jurídico, engendra derechos y deberes. Estos deberes u obligaciones de los herederos — que constituyen el lado pasivo de las mandas — aparecen consagrados desde los tiempos más remotos. Basta con recordar la clásica definición latina que consideraba al legado como una donación hecha por el difunto ab herede "praestanda". Ya se ve — aquí, literalmente proclamado, el carácter de prestación de la actitud del heredero. Y la prestación es el objeto de la obligación.

Veamos ahora el mecanismo del derecho al legado frente a una obligación genérica. El heredero debe entregar, por ejemplo, uno de los palacios del difunto. Desde que el testador muere, el legatario tiene un derecho, el derecho al legado, que es algo vago en cuanto a su objeto. Tiene derecho "a uno de los palacios" Pero hasta que el heredero, el legatario o quien tenga facultad de elección, no determine cuál de los palacios habrá de ser transferido al legatario, es indudable que éste no podrá tener una propiedad concreta sobre ninguno de ellos. Hasta que esa opción y consiguiente entrega de la cosa elegida se realice, el heredero sólo tiene un abstracto derecho al legado a que se refiere el artículo 881. Derecho que le permitirá dirigirse contra el heredero moroso, compeliéndole a que realice la elección de la cosa o a que la entregue, si es al legatario a quien se atribuyó la facultad de elegir entre los varios objetos del mis

mo género. Esta es la consecuencia a la que se pudo llegar en el artículo 884, si bien no se proclamó expresamente por haberse limitado este precepto a ordenar el destino de los frutos de la cosa genérica legada.

¿Y qué ocurre cuando el legado es de cosa determinada? Según el artículo 881, el legatario adquiere derecho al legado puro desde la muerte del testador. Pero ¿qué es el legado puro de cosa individualizada? Consiste indudablemente en la propiedad de dicha cosa. Si el testador dispone "lego a X la finca A", indudablemente está disponiendo de la propiedad de la misma. Con lo que el derecho al legado se identifica con el derecho a la cosa o, si se quiere, con la propiedad de ella. Por eso resulta congruente con el artículo 881 el 882 al establecer que si el legado es de cosa determinada, el legatario adquiere su propiedad desde que el testador muere. El transferencia de la propiedad de la cosa, inherente a la entraña del legado, resalta ya en la arcaica definición latina a que antes nos referíamos, en la que se tildaba a los legados de donaciones, es decir, de desprendimientos gratuitos del dominio de los bienes donados. Este carácter traslativo se proclama abiertamente en el artículo 609 del Código civil, según el cual la propiedad se adquiere por sucesión testada. Y tratándose de cosas determinadas se adquiere esa propiedad desde que el testador muere, aunque para obtener la posesión material de la cosa deba pedir su entrega al heredero, según establece el artículo

885. Esta tradición no consuma el proceso adquisitivo de la propiedad, que se produce por el sólo hecho de la muerte del causante y desde ese momento y sin necesidad de completar el hecho adquisitivo por la tradición, más o menos fingida, ya que la teoría del título y el modo no rige en el campo del derecho sucesorio, sino solamente en el ámbito contractual, según establece el artículo 609.

..."y hace suyos los frutos o rentas pendientes, pero no las rentas devengadas y no satisfechas antes de la muerte".

Frutos pendientes son los que están adheridos a la cosa fructífera. Como el artículo 451 del Código civil dice que "se entienden percibidos los frutos naturales desde que se separan", resulta que mientras los frutos están pendientes quiere decir que no han sido segregados natural o artificialmente y, por tanto, pertenecen al que en cada momento sea propietario de la cosa. Si se hubiesen separado los habría percibido, es decir, adquirido el causante y, por tanto, pasarían al heredero, que es quien asume el acervo hereditario no especialmente legado a otros.

¿Que son rentas pendientes? Las que todavía no han sido percibidas, es decir, no han sido adquiridas. Según el Código civil, las rentas o frutos civiles se consideran percibidos por días. Es decir, que el testador adquirió las rentas que cotidianamente se fueron produciendo hasta el momento

-664-

de su muerte, y ello aunque no hubiese hecho efectiva su percepción. Por esto hay que entender que rentas pendientes son todas las que se vayan devengando con posterioridad al fallecimiento del causante. Las anteriores se consideran percibidas, perteneciendo al causante y desde su muerte al heredero, como continuador de su patrimonio y de su personalidad.

Como vemos, responden a estructuras diferentes los conceptos de frutos y rentas pendientes. Los primeros hacen referencia a un momento anterior al del fallecimiento del causante, mientras que las segundas empiezan a devengarse precisamente desde el momento de la muerte del de cujus. Ambos son frutos pendientes, pero unos penden hacia atrás y otros hacia adelante, unos miran al pasado y otros al futuro.

De todo lo dicho resulta absurdo que el Código establezca que el legatario hace suyas las rentas pendientes, pero no las rentas devengadas y no satisfechas antes de la muerte. Si las rentas están devengadas se consideran percibidas por días según el artículo 451 y, por tanto, habrán sido adquiridas por el testador cotidianamente en cada uno de los días en que vivió antes de su muerte. Es indiferente que hayan sido o no satisfechas, porque el derecho a ellas ha sido adquirido por el causante a medida que se han ido devengando. Si hubieran sido satisfechas las rentas, ya no habría derecho a ellas, pues se habría extinguido la obligación de pago del deudor. Para que pueda merecer la atención del legislador el problema de a quién pertenecen los frutos civiles, es necesario que --

-48-

las rentas no hayan sido satisfechas (entiéndase que nos estamos refiriendo a un pago o satisfacción legítimos y no a un pago arbitrario de rentas a quien no tiene derecho a cobrarlas). Es decir, es necesario que pueda hablarse del derecho a los -- frutos.

En resumen, creemos que hubiera estado más acertado el Código diciendo que el legatario haría suyos los frutos pendientes, sin aludir a las rentas pendientes, para evitar la -- aparente contradicción entre este inciso y el que se refiere -- a las rentas devengadas y no satisfechas, que por haber sido devengadas ya no son pendientes. Además resulta superfluo aludir a las rentas pendientes porque si el legatario adquiere la propiedad de la cosa desde la muerte del testador, es lógico -- que también habrá de adquirir los frutos que esa cosa produzca en adelante precisamente porque es propietario de ella y porque el artículo 354 atribuye al propietario los frutos civiles.

Las rentas devengadas pasaron a integrar el patrimonio del causante, desvinculándose de la cosa fructífera.

2. Dispone el artículo 884 que si el legado fuere de cosa genérica, sus frutos e intereses corresponderán al legatario desde la muerte del testador si éste lo hubiese así dispuesto. Por ello habrá que entender que en todos los demás casos -- tales frutos corresponderán al heredero desde la muerte del -- testador.

Según CASTAN, los frutos pertenecen al heredero hasta la entrega al legatario. Algo parecido opina DIAZ PAIRO, para el cual las obligaciones genéricas no se especifican más que por la entrega o cumplimiento o por el ofrecimiento de pago formal. Hay otros que opinan, de acuerdo con el artículo 1.095 -- ("el acreedor tiene derecho a los frutos de la cosa desde que nace la obligación de entregarla") que desde que el legatario pide la entrega de la cosa nace la obligación de entrega, y por consiguiente, pasa al legatario desde esa fecha el derecho a los frutos. Esta última opinión nos parece muy discutible porque, aunque fuese aplicable el artículo 1.095, creemos que nace la obligación de entregar la cosa en el momento de hacerse la elección y no desde que se pide la entrega. Pero es que, además, a nuestro entender no es aplicable a los legados el artículo 1.095, que está indudablemente pensado para las obligaciones contractuales y que se adhiere a la teoría del título y el modo en su inciso final, cuando dice que "el acreedor no adquirirá derecho real sobre la cosa hasta que le haya sido entregada".

Creemos que la individualización de la obligación genérica se produce cuando, bien el heredero bien el legatario, hacen la elección. Es en este momento cuando desaparece toda incertidumbre y se sabe ya cuál es la cosa en la que el legatario ha de suceder al causante. La entrega de la cosa, como también ocurre en el legado de un bien determinado, puede realizarse en un momento posterior.

Una vez hecha la elección, el caso guarda cierta analogía con el del legado de cosa determinada, debiendo por tanto adquirirse la propiedad del bien elegido desde ese mismo momento o, para ser más precisos, desde que quien tenía la facultad de elección comunica su decisión al otro interesado. Claro está, siempre que la elección haya sido bien hecha, o sea si no ha recaído la elección en la cosa de inferior calidad, en el caso del heredero o en la de superior calidad en el del legatario.

Resulta, pues, lógico lo dispuesto en el artículo - 884. El legatario sólo debe adquirir los frutos e intereses - desde el momento en que es propietario. Si en casos generales se le concediesen desde la muerte del testador adquiriría derecho a los frutos de una cosa que le era ajena.

## REPERCUSIONES FISCALES

1. Por lo que respecta al legado de cosa específica provoca una normal adquisición de propiedad y, por tanto, ninguna especialidad fiscal presenta, siéndole aplicables todas las normas que a continuación vamos a exponer.

2. No ocurre lo mismo con el legado de cosas genéricas. Podemos observar su irregularidad mediante el examen de varios importantes artículos del Reglamento del impuesto de Derechos reales.

a) Según el párrafo 1) del artículo 48, para exigir el impuesto en las transmisiones que se verifiquen por sucesión hereditaria, bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión. Esta norma no puede predicarse de los legados genéricos, que, aunque implican un supuesto de sucesión singular, no puede rectamente exigirse el impuesto con la simple demostración del hecho de la muerte del causante, pues hasta que no se verifique la elección de una de las cosas genéricas no se sabrá cuál es la que en definitiva ha de adquirir el legatario. Por tanto no se puede prescindir de él ni siquiera en una liquidación provisional, ya que no puede suplirle en el pago el heredero y después reclamarle las cuotas satisfechas, porque bastaría que fuese distinto el parentesco con el causante para que les fuese aplicable un tipo de tributación distinto. Ni por otra parte es indiferente que pague el legatario sobre la base artificial de uno de los bienes genéricos, cuando todavía no se ha materializado la opción.

b) Según el artículo 52, la adquisición en los legados se entiende verificada el día del fallecimiento del causante. Ya hemos visto antes que, tratándose de los legados genéricos, el momento adquisitivo es posterior a ese día:

c) Dispone el número 2 del artículo 21 del Texto Refundido que en los legados de metálico, efectos públicos u -- otros valores mobiliarios y bienes muebles en general se liquidará el impuesto a cargo del legatario, pero será exigible directamente de los herederos. Tratándose de legados genéricos -



no puede pensarse en exigibilidades inmediatas, pues no hay adquisición hasta que no se verifica la elección.

Por ello creemos que debiera aplazarse la liquidación en los legados genéricos hasta el momento en que se haya verificado la individualización de una de las cosas genéricas. Para ello puede contarse incluso con el apoyo que proporciona el artículo 9 del Texto refundido, según el cual toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida de derecho por la concurrencia de un término o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que la limitación desaparezca. En los legados genéricos hay una limitación que se produce de derecho, por imperio de las normas legales, y que desaparece el día en que se verifica la elección de una de las cosas comprendidas en el género. En este momento se produce la adquisición de la propiedad de la cosa, siendo por tanto el día propicio para exigir el impuesto.

FRACCIONAMIENTO DEL PAGO DE LAS LIQUIDACIONES  
POR LA HERENCIA O LEGADO EN USUFRUCTO.

Uno de los casos de fraccionamiento previstos en el Texto Refundido es el de adquisiciones hereditarias por vía de usufructo, con respecto a las cuales se prevé la concesión de un fraccionamiento por un período de hasta diez años.

El artículo 130 del Texto Refundido ~~concede~~ derecho a obtener fraccionamiento en el pago del impuesto en los casos de herencia o legado en usufructo.

Los interesados deben presentar una declaración jurada en la que constará que carecen de bienes suficientes para satisfacerlo (el impuesto) sin grave detrimento de sus intereses.

"Que los bienes son insuficientes para satisfacerlo ...." Esta frase es algo confusa. Literalmente entendida parece significar que la cuota se hace efectiva mediante la - entrega de los bienes poseídos. Sin embargo, el "modus ope perandi" del Reglamento no permite el pago en "especie". El - cumplimiento de la obligación del afectado por el impuesto debe realizarse mediante la entrega de dinero. El Estado siempre cobra en pesetas. De ahí las normas de valoración de los bienes y de los derechos que establecen, tanto la Ley como el -

Reglamento. Tasado el objeto gravado en pesetas, el Estado percibe su cuota en la misma moneda.

De no ser así, o bien adquiriría cosas fungibles que se le entregarían en propiedad o su cuota tributaria se haría efectiva coparticipando en condominio con los adquirentes de los bienes transmitidos. Esto, aparte de los inconvenientes de toda comunidad de bienes, acarrearía una iliquidez dineraria para el fisco que paralizaría todos los movimientos monetarios de la Administración.

Es necesario que los bienes poseídos sean insuficientes para satisfacer el impuesto sin grave detrimento para sus intereses.

A nuestro entender, la frase se presta a algunos reparos, tanto gramaticales como de sentido.

Para aclarar nuestras opiniones nos valdremos de algunos ejemplos numéricos.

Supongamos que el heredero usufructuario debe pagar una cuota de 100.000 pesetas. "Bienes insuficientes para satisfacerla...." serían todos aquéllos que, poseídos por el heredero, arrojasen un valor en cambio de hasta 99.999,99 pesetas. Por ejemplo: un automóvil valorado en 70.000 pesetas.

Y "suficientes para el pago" todos los que valiesen 100.000 pesetas o más.

Pero no basta este enjuiciamiento gramatical de la frase. Si así lo hiciésemos, carecería de toda lógica el precepto.

Estamos ante un supuesto de fraccionamiento de pago. Y éste, como el aplazamiento, constituye un beneficio que se otorga al contribuyente cuando no puede pagar total e inmediatamente el impuesto.

Siendo esto así, bastaría para merecer el favor fiscal con no tener bienes suficientes para pagar en el oportuno momento. Sin embargo, el legislador, no contento con este simple requisito, añade que es necesario que el pago no perjudique los intereses del adquirente.

Y relacionadas las dos expresiones del Reglamento son de difícil inteligencia, "insuficientes para satisfacerlo sin grave detrimento de sus intereses".

Echemos mano de nuestro ejemplo: Insuficientes -- (70.000) para satisfacerlo (100.000 pesetas). Luego si carece de dinero habrá que brindarle una salida solutoria: el fraccionamiento. "Sin grave detrimento....."

No obstante, no existe necesaria relación entre ambos términos, porque pudiera ocurrir que bienes insuficientes (70.000 pesetas) no quebranten los intereses normales del contribuyente, porque, por ejemplo, pudiera tener esas sumas en una cuenta corriente o empleadas en cualquier aplicación no suficientemente rentable o incluso sin ningún empleo.

Por ello, en tal contingencia sobre la alusión - al quebranto pecuniario. Si una persona carece de lo suficiente para pagar, habrá que concederle el beneficio independientemente de que por hacer frente a sus obligaciones fiscales perjudique gravemente sus intereses. Sobre esta - segunda exigencia.

Veamos ahora el caso contrario. "Suficientes para satisfacer la cuota" (por ejemplo, una finca rústica que valiese 135.000 pesetas), "sin grave detrimento". Estos términos no están trabados por un enlace lógico necesario. Puesto que, aun rebasando el importe de las 100.000 pesetas a pagar por el impuesto, pudiera ocurrir que si se enajenasen - con objeto de pagar al Estado con el precio recibido, esta aplicación perjudicase sensiblemente al particular. Tal ocu

rriría en el caso de que tal predio constituyese su normal medio de vida o de que poseyendo un automóvil valorado en 120.000 pesetas se valiese de él para el transporte público, por ejemplo.

Puede presentarse la doble hipótesis, contradictoria del Texto Refundido de unos bienes que, siendo insuficientes para el pago, no perjudiquen, por el contrario, los intereses del contribuyente, y al revés: que siendo bastantes para enjugar el débito contributivo, perjudicasen, de seguir esta aplicación, al particular afectado.

Por ello, sería más exacto el Texto Refundido si, para otorgar sus ventajas, exigiese al contribuyente: que careciese de bienes; que éstos fuesen insuficientes; o finalmente que, cualquiera que fuese su cuantía, no pudiesen aplicarse al pago sin grave detrimento de su hacienda.

El precepto, en su redacción actual, pudiera resultar más lógico con la adición de un "vírgula". Un automóvil valorado en 120.000 pesetas es "suficiente para satisfacerlo (el impuesto)", pero "insuficiente para satisfacerlo sin grave detrimento de sus intereses". Porque sus exigencias profesionales requieren poseer unos medios que valgan esa cantidad. Si paga 100.000 pesetas, sólo le restarían 20.000. Insuficientes, por lo tanto, puesto que precisa tener empleadas 120.000 pesetas. En cambio si para sus intereses necesita un taxi que valga 120.000 pesetas y de-

dica al punto un semoviente de lujo valorado en 500.000 pesetas, en este caso, aunque venda, siempre le quedará, después de satisfacer el impuesto (100.000 pesetas), un valor monetario más que suficiente para su dedicación rentable. -- Por tanto, sólo cobra alguna lógica el Reglamento introduciendo una coma en su dicción con objeto de separar lo que la norma coordina.

Debería decir: "Insuficientes, para satisfacerlo sin grave detrimento de sus intereses", y no "insuficientes para satisfacerlo....", porque si valen 120.000 pesetas son de obra suficientes para satisfacerlo.

Exigiendo unos mismos requisitos para favorecer a las herencias y legados en nuda propiedad o en usufructo que carezcan de bienes, sin embargo les concede la legislación diferentes remedios.

En el caso de adquisiciones hereditarias en nuda propiedad se aplaza el pago de la liquidación. Tiene lógica. El nudo dominio es un derecho de negociabilidad difícil. Por otra parte, implica un incremento patrimonial diferido. De momento, pecuniariamente no se presentó mejora para el adquirente.

Se produce como una expectativa o como un derecho aplazado, si se prefiere. Es al extinguirse el usufructo -- ("dies ad quem") cuando el propietario logra una efectiva adquisición económica.

Es como si se tratase de un derecho sometido a un plazo suspensivo. No se suspende la adquisición, pues el de recho ya está adquirido, sino la eficacia crematística del mismo.

Por ello, se otorga el aplazamiento. De momento, la nuda propiedad no produce rendimientos periódicos que pudieran justificar un fraccionamiento. No hay dinero. No queda, pues, más solución que conceder el aplazamiento.

Además esta medida está en armonía con la regla ge neral del artículo 9, que manda aplazar la liquidación "hasta que la limitación desaparezca" cuando "la eficacia de la adquisición dependa de una condición, un término.....".

Por el contrario, tratándose de herencia o legado en usufructo, lo procedente es conceder fraccionamiento en el pago.

Si un usufructuario debe pagar 50.000 pesetas de cuota impositiva, puede obtener que se le fraccione el pago en cinco anualidades. Cada año deberá pagar 10.000 pesetas.

El usufructo, a diferencia de la nuda propiedad, concede una participación directa e inmediata en los rendimientos económicos del objeto usufructuado. Estas mismas -- utilidades pueden bastar para hacer frente a cada una de --



las fracciones en que se divide la cantidad total a pagar.

El primer plazo debe pagarse en el término de 15 días contados desde que se hubiese notificado al interesado la concesión del beneficio. Como este primer pago se realiza cuando todavía no ha percibido ninguna utilidad el usufructuario, ello pudiera implicar un sacrificio económico para él. Sacrificio que también existirá cuando cualquiera de las porciones de cuota anuales rebasen el monto de los aprovechamientos, si el contribuyente carece de otros bienes de fácil realización. Pero, al fin y al cabo, estos perjuicios son de inferior entidad, al que representaría tener que pagar de una sola vez el importe total de la cuota.

.....

.....

..

-619-

## **CONCLUSIONES**

## CONCLUSIONES

El enfoque preelegido de esta tesis ha traído como consecuencia que el contenido de la misma no se amolde a las estructuras tradicionales. Si el objeto de nuestro estudio hubiese sido una institución jurídica aislada, lógicamente deberíamos haber analizado los presupuestos insoslayables para acotar la materia, deslindándola de otras. Es decir, que se hubiera hecho preciso tratar de la denominación y de la naturaleza jurídica del instituto objeto de la tesis, exponiendo las clasificaciones posibles. Pero estas premisas no son adaptables a nuestro trabajo. Que consiste en parangonar una serie de preceptos del derecho sustantivo con otros correlativos del derecho fiscal para demostrar que éste último tiene su base en el derecho privado.

Por esta peculiaridad de la perspectiva de nuestro estudio, tampoco viene justificado un capítulo final de conclusiones numeradas. Paradójicamente las conclusiones estaban implícitas en la exposición introductiva y han destacado en perfecto relieve cuando, al estudiar por separado los diversos preceptos hemos insistido en el subsuelo civil de toda la superficie tributaria.

Esta es una tesis circular. La conclusión se roza con el preámbulo. Hasta tal punto son coincidentes que podrían ser objeto de trueque y la unidad y fundamentación de la monografía no sufriría ninguna merma.

Porque con este trabajo creemos haber demostrado que el especial derecho tributario que analizamos no es -- otra cosa que un fragmento del derecho civil imbuído de consecuencias fiscales. Es totalmente expresivo, a este respecto el texto refundido de los impuestos generales sobre las sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

En efecto. El artículo 18 determina el hecho imponible en materia de adquisiciones "mortis causa". Con una -- parquedad lógica establece: "Están sujetas las adquisicio-- nes por herencia o legado de bienes, derechos y acciones de cualquier naturaleza".

El esquematismo legal no puede ser más elocuente. En su breve proclama está incluido (sucesiones por herencia o legado) todo el articulado del Código civil en materia sucesoria. Es un embrión del que puede nacer, a golpe de co-- mentario, todo el frondoso árbol de la normativa civil.

A la misma conclusión llegamos si partimos del hecho imponible del impuesto de transmisiones patrimoniales "inter vivos". El artículo 54 del texto refundido sujeta a las transmisiones propiamente dichas, a los actos jurídicos referentes a derechos reales, a sociedades, a los préstamos a las fianzas, a los arrendamientos, a las pensiones y a -- las concesiones administrativas. Prácticamente todo un esquema del derecho de obligaciones, que se dilata en consideracio

nes múltiples cuando hacemos pasar los preceptos del Código civil por el cedazo de este artículo 54.

Por el contrario parece estar elíptico el derecho civil del hecho imponible del impuesto de actos jurídicos documentados. Y sin embargo, leyendo con detenimiento el artículo 100 del Texto Refundido se advierten las palpitaciones subcorticales del código básico. Principalmente "suena" el derecho civil en los apartados f) y g) de dicho artículo -- 100. El primero referente a las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros públicos y el segundo a las escrituras, actas y testimonios notariales. Se trata de una documentación procesal y fedataria cuyos contornos presenta perfectamente conformados el derecho sustantivo.

.....

Es en la parte general del derecho donde las influencias del Código Civil sobre los textos impositivos se muestran más transparentes porque no en vano esta parte sienta más nociones comunes para todas las ramas del derecho - (vid artículo 16 del Código Civil).

Cada día en mayor medida el derecho público fiscal se interfiere en zonas jurídicas caracterizadas por su "climax" civilístico. Para demostrarlo hemos considerado tributariamente unos desperdigados preceptos del Código básico, elegidos precisamente entre los que mayores esquinas podían oponer a nuestro propósito, dada su descomprometida base; pues se trata de artículos cuyo supuesto de hecho no entronca necesariamente con la mecánica de las transmisiones patrimoniales, presupuesto tributario para que entre en juego cualquier

ra de los impuestos que gravan el tráfico jurídico. Tráfico que, sustantivamente considerado, tiene su adecuado marco en el Código civil.

Entre el copioso articulado, de signo aséptico, del Código civil, hemos escogido dispersos preceptos de distintos libros de dicho cuerpo legal. En la presente tesis se contienen consideraciones sustantivo fiscales sobre los efectos de la posesión de buena fe, sobre algunas normas de derecho transitorio del Código, sobre la aceptación de la herencia a beneficio de inventario... temas todos cuya simple enunciación parece denotar su no beligerancia fiscal.

Un sistema impositivo no surge por generación espontánea. No es algo que está ahí. Es un conjunto normativo al que se llega desde un pasado en fermento, en evolución creadora - de futuros. El legislador se posa en una cronología legislativa en el momento de la promulgación de la Ley; pero no de una forma sedentaria. Por el contrario, con el ánimo predispuesto al nuevo vuelo, a la reforma venidera que habrá aconsejado el contacto, la subsunción de la norma en la cambiante y plural realidad.

Por ello una referencia a la legislación vigente no puede quedarse en el presente normativo. El hoy jurídico es el tronco que emerge de la tierra. Pero su sustentación, su anclaje vegetal, viene representado por las raíces de las leyes precursoras, a las que es preciso contemplar en muchas ocasiones por virtud de lo dispuesto en las normas transitorias.

Parecen haber pasado definitivamente a la historia aquellos tiempos en los que se legislaba despues de morosa - meditación.—No están demasiado distantes de nosotros los -- añ.os en que los textos legislativos se gestaban tras los -- ineludibles plazos de una prudente gravidez jurídica.— Por el contrario, en nuestros días, parece que nos debatimos en medio de atropelladas carreras de los proyectos legislativos .—Con tal pracipitación se elaboran las disposiciones que - éstas nacen prematuramente y al poco de surgidas se va haciendo imprescindible la apoyatura en los bastones jurídicos de los pequeños reglamentos que se van dictando al compás de la problemática con que la experiencia va enriqueciendo los surcos del parvo articulado inicial.

Esto viene sucediendo, reforma tras reforma, con - las últimas alteraciones del impuesto de transmisiones patrimoniales.—Aparentemente se está derogando el régimen anterior y se está brindando una nueva regulación.— Pero un concatenado resorte de disposiciones intertemporales viene a - desmentir ese falaz planteamiento y a dejar abierto un amplio escotillón por el que se cuela en el reducto de la reciente normativa todo un conglomerado de añejas disposiciones.--Tal es el caso de la doctrina contenida en la disposición transitoria 6ª del Texto Refundido, cuya redacción literal es la - siguiente:

"Hasta que se publique el Reglamento para la aplicación de esta Ley continuarán en vigor los Reglamentos del Impuesto de Derechos Reales... de 15 de enero de 1.959, en las

materias que son objeto del presente texto y en cuanto no se opongan a los preceptos del mismo".

Bajo este amplio alero legal pueden resguardarse - multitud de situaciones ya reguladas con formato tradicional en variados preceptos.—Estos preceptos continúan hoy vivos pese a la muerte oficial del texto en el que se encontraban articulados.— Por eso los hemos analizado con exigente crítica, pues creemos que, de ser interpretados correctamente, -- pueden representar una evidente y parcial liberación del sufrido contribuyente, con disminución fragmentaria de la presión fiscal que, en muchas ocasiones, lo tiene verdaderamente atenazado.—

.....

Tratándose de los derechos reales la conexión derecho civil-derecho fiscal bastante nítida. Al menos desde el - punto de vista de los textos positivos. La propiedad y los demás derechos reales limitados encabezan la nómina de los actos sujetos a los que se refiere el artículo 54 del Texto Refundido, Sin embargo, la gravitación de la teoría civilista del título y el modo se deja sentir en la práctica de las -- oficinas gestoras que, al gestionar la liquidación de los de rechos reales, se enzarzan en el contrato precursor al que - hacen tributar aunque esté desprovisto de auténtica trascendencia real. Es el caso de las compraventas, de las hipotecas , de las anotaciones preventivas de embargo. Una venta en do cumento privado no transfiere el dominio de la cosa y sin -



embargo se la somete a gravamen por el número 1º del artículo 54 del Texto Refundido, consagrado a la tributación de las transmisiones de propiedad (en este supuesto con total olvido de la teoría del título y el modo). En las hipotecas y en las anotaciones de embargo se prescinde del requisito de la constatación registral, que es constitutivo tratándose de estas figuras jurídicas. De tal forma que sin inscripción solo tenemos en el caso de la hipoteca un contrato privado de trascendencia real al que, no obstante, se somete a tributo como si de un auténtico derecho real se tratase. Con las anotaciones ocurre lo mismo. Lo que se somete a gravamen por el concepto de anotación preventiva es el -- simple acto judicial de traba de embargo.

.....

Cada día en mayor medida, va inflintrándose en la vida jurídica un hábito de intervencionismo oficial; hasta tal punto que podemos afirmar, sin temor a equivocarnos, que en muchos órdenes del vivir social se ha volatilizado casi totalmente el dogma de la utonomía de la voluntad. Un crispado individualismo quirritario se aparecería en nuestros días como una bandera pasada de moda. El signo de nuestros tiempos no congenia con las indiferencias liberales bajo las que nació el Código civil. Parece como si amplias parcelas del derecho privado hubiesen de sufrir una depuración publicista. Cada día, cada hora nueva son testigos de nuevos brotes del ámbito político. Todo puede presentar unas implicaciones "juspublicistas". Todo hasta esa médula del individualismo jurídico que es el Código civil, tan desemba

razado de compromisos socioeconómicos en la mayoría de su articulado.

Hemos intentado demostrarlo en este trabajo, mediante una incursión a través de aislados preceptos del sereno Cuerpo legal, de los que hemos extraído, por raro que parezca, un jugo fiscal escondido, agazapado, bajo las epidermis y rotundas afirmaciones de un individualismo absoluto. Un restreador tributario podrá seguir la pista de los actos sujetos aun en aquellas normas aparentemente asépticas, desligadas de cualquier afirmación crematística. A demostrar lo se encaminan las meditaciones con que se continua este sucinto prólogo.

Ni todo lo jurídico entronca necesariamente con el mundo fiscal, ni todo lo discal es jurídico. En el mundo financiero existen parcelas extrajurídicas de importancia diversa. Hay, de otra parte, numerosas instituciones jurídicas con actividad fiscal indeseada (no en el sentido de indeseable, sino, más bien, de exluida repercusión fiscal).

En el terreno de las estructuras positivas ha sido el impuesto de derechos reales (1) el que con más amplio vuelo ha tratado de conseguir un sincretismo jurídico fiscal. Ya pertenece al patrimonio de los esquemas más vulgares, financieramente hablando, la afirmación de que el I.D.R. es el mas jurídico de los que integran el total sistema tributario español.

(1) Hoy, impuesto general sobre transmisiones patrimoniales e impuesto sobre sucesiones.

Dicho en términos de gran generalidad, el aserto - puede tener algún fundamento. Aunque, en definitiva, con ello nada se habría dogmatizado absolutamente. Porque se relacionan conceptos que antes no se han valorado adecuadamente. - Ser el más jurídico de los impuestos no es mucho si los demás son muy poco jurídicos. Todo dependería de la carga de juridicidad de nuestros impuestos.

Más importante sería afirmar que el de derechos reales es un impuesto muy jurídico. Porque con esta frase se va al fondo de una confrontación absoluta y no se parte de un estudio comparativo como ocurría con la afirmación - "es el más jurídico", que puede ser imperfecta ab initio.

No es el I.D.R. un tributo muy jurídico. Podría serlo mucho más. El nombre se le ha quedado estrecho (2) y también la ordenación de materias. Son los créditos y no los derechos reales (como quiere la denominación de este gravamen) los que en la mayor parte de las ocasiones están llamados a decir la última palabra. Sobre esto ya hemos insistido en repetidos trabajos. En la lista de actos sujetos, contenida en el artículo 144 de la Ley de Reforma Tributaria y en el 54 del texto refundido, se contienen reiteradas referencias a contratos afectados por la acción fiscal. En otros casos es la práctica la que hace que el gravamen fiscal se quede en el peldaño de la contratación. Así, por ejemplo, se llama a tributar a las transmisiones de dominio y a la constitución de derechos reales. Para que surja un auténtico derecho real es preciso que el título se vea refrendado por la

(2) Afirmación válida tanto si nos fijamos en su antigua como en su nueva denominación (impuesto de T. Patrimonio les)

efectiva tradición del derecho. Y en el caso de la hipoteca es necesario incluso que la constitución del derecho tenga un reflejo registral. No obstante, la realidad de las Oficinas liquidadoras, apoyada en este punto en una jurisprudencia benevolente, llega a exigir el tributo a la simple presentación de la escritura de constitución de la hipoteca, - es decir, cuando el derecho real no está todavía perfectamente conformado. Práctica que trae como consecuencia el que el impuesto que nos ocupa venga a funcionar fundamentalmente - como un impuesto sobre la contratación.

Este resultado es el que trae como consecuencia - que el marco del impuesto se haya quedado estrecho. Sobre todo, teniendo en cuenta el párrafo segundo del artículo 44 del Reglamento (1). En el ámbito del Derecho civil rige el principio del numerus apertus en materia de contratación. Lo proclama expresamente el artículo 1.225 del Código Civil al decir que los contratantes podrán establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente.

-----  
(1) Vigente por expresa invocación del artículo 181 de la -- Ley de Reforma Tributaria hasta el 1º de junio de 1.967. Actualmente rige el artículo 13 del Texto Refundido de la Ley y tarifas de los impuestos generales sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Pero también se reconoce la vigencia del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de una forma complementaria de - la Disposición transitoria 6ª del Texto Refundido.

Pero cuando una figura convencional se adjetiva - fiscalmente, desaparece la amplitud de miras. En el terreno del derecho sustantivo se admite la existencia, junto a los contratos típicos de otros atípicos, que encuentran su apoyo en la libertad omnicomprensiva a que se refiere el artículo 1.255 del Código civil. No ocurre así en materia fiscal. Según el susodicho artículo 13, "Los actos y contratos no -- consignados expresamente en las tarifas se consideran no sujetos al impuesto". Sólo se permiten unos excepcionales expedientes de asimilación que terminan por una resolución de la Dirección General de lo Contencioso.

No en todos los tributos ocurre lo mismo. Distinta es la normativa vigente en materia del impuesto sobre las actividades y beneficios comerciales e industriales. En efecto, por lo que se refiere a la licencia fiscal, se establece en la ley reguladora que si la actividad industrial o comercial no figura en las tarifas (ni tampoco en las exenciones) tributará por asimilación con la actividad gravada semejante.

Con referencia al impuesto de transmisiones patrimoniales, el régimen restrictivo resultante de la aplicación conjunta de los artículos 144 de la Ley de Reforma Tributaria y 54 del Texto Refundido, hace que la acción fiscal se encuentre un tanto ahogada. Si el fundamento de este tributo se apoya en los actos de circulación de riqueza, en los incrementos patrimoniales derivados de los actos y contratos transmisivos, debiera el legislador, para imprimir al impuesto una generalidad equitativa, establecer una norma fiscal -

que fuese un trasunto en el terreno tributario de la amplia norma contenida en el artículo 1.255. del Código civil.

La norma de mayor amplitud es la contenida en el artículo 88 del texto refundido, según el cual "se exigirá el impuesto por la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación".

En materia transmisiva existe, pues, una gran generalidad. No se tiene la vista puesta en la figura contractual que puede originar el crédito. Algo similar debiera existir en el momento constitutivo de los créditos. Tendría un -- radio de acción más extenso el texto refundido si en vez de aludir a la transmisión se refiriese a la "constitución de -- créditos o derechos mediante cuyo ejercicio..." Este es el caso, por ejemplo, de las prestaciones accesorias exigibles por las sociedades de responsabilidad limitada a sus socios, que suelen estar compensadas con una participación en los -- beneficios. Si la prestación consiste en un hacer o en un -- dar, pudiera someterse a la acción fiscal por el concepto de contrato de arrendamiento de servicio o de transmisión con causa onerosa. Pero si la prestación consiste en un no hacer en una omisión, aunque en contraprestación de ella se reconozca un derecho a participar en los beneficios, no habrá, sin embargo, expediente hábil para someter el complejo obligacional al impuesto. Nos hallaríamos en presencia de un -- contrato innominado del tipo non facio ut des. Actualmente sería muy difícil poder encontrarle un encaje entre los tipos de actos sujetos. Dificultad que desaparecería en el Texto Refundido se contuviera un apartado alusivo a "la consti-

tución de créditos, derechos o acciones mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación! Todo ello sin olvidar que si los bienes que hayan de obtenerse del artículo 65 del Texto refundido., que se refiere a "las entregas de cantidades en dinero que se verifiquen en pago de créditos".

Con esto abocamos a otra de las reformas que, a nuestro entender, debieran hacerse en la ley. Consistente en prescindir de esta última exención, que sólo debiera mantenerse para eludir la doble tributación su suprimirse en todos los demás casos en los que su mantenimiento puede implicar que escapen a la acción fiscal verdaderos actos de circulación de riquezas.

A veces la escisión entre lo jurídico y lo fiscal se produce no en el terreno del derecho contituido, del texto regulador, sino que arranca de la misma realidad jurídica de las figuras elaboradas por quienes, en sus tratos y contratos, inciden en un mundo de repercusiones jurídicas.

Lo perturbador de estos hechos radica en la circunstancia de que los particulares, acogiéndose a eficaces disfraces jurídicos, consiguen, a veces, pasar inadvertidos por los controles tributarios y escamotear al Tesoro unos aportes pecuniarios que no debieran eludirse, por cuanto la institución hábilmente escondida es perfectamente gravable.

Tengamos en cuenta que cualquier relación jurídica puede tener un reflejo fiscal, sobre todo los de tipo patrimonial. Las relaciones jurídicas patrimoniales tienen siempre o casi siempre una repercusión económica y, miradas desde el punto de vista del impuesto de transmisiones, pueden tener o deben tener en muchas ocasiones una verdadera secuela tributaria, si bien soslayada en determinados casos por el ámbito privilegiario de las exenciones o de los supuestos de no sujeción. Es predicable esto incluso en aquellos supuestos más aparentemente inocentes con relación al mundo impositivo.

A primera vista parece que no se debiera tributar por las renunciaciones, por cuanto el impuesto extiende su área fiscal a todos los actos que implican una adquisición de bienes. Esta afirmación básica puede conducir de la mano a una cómoda forma de pensar: el reverso de la moneda, los actos extintivos, al menos en líneas generales (es decir, siempre que no impliquen un recobro de un derecho gravado a favor de alguien) no deben satisfacer el impuesto. La conclusión se muestra como fracamente ortodoxa. Tratándose de un impuesto de transmisiones, debe hacer frente al tributo aquel que adquiere unos bienes, no aquel para quien una situación patrimonial se ha extinguido.

Pero siempre es necesario ir al fondo de las cosas. Si atendemos a la verdadera significación operativa de algunas renunciaciones, veremos que en muchas de ellas se tiende, más que a una pérdida de derechos, a una pérdida o extinción de obligaciones. Se trata de actos disimulados que encierran un mecanismo liberatorio para el renunciante, con lo cual éste, al evitar un gravamen, realiza aunque sólo sea por vía indirecta, una adquisición.



Son numerosos los trabajos publicados en revistas financieras en los que, los especialistas del tributo, se encaran con el problema de la juridicidad del impuesto de transmisiones. No lo hacen generalmente en el sentido de poner el texto legislativo, regulador del impuesto, frente a la piedra de toque de una elemental justicia fiscal, cosa que en principio ni se discute ni debe discutirse, porque un teórico impuesto injusto quedaría del otro lado de las instituciones jurídicas, sino que al referirse a la juridicidad tributaria, se piensa menos ambiciosamente en la fidelidad o laxitud con que los conceptos jurídicos impositivos son manejados. Partiendo de este enfoque, preciso es reconocer que tanto el Texto Refundido como el Reglamento del Impuesto de Derechos reales, manejan las nociones jurídicas con, a veces, escandalosa gratuidad. Creemos haberlo demostrado extensamente en nuestra obra Legislación fiscal, en la que, poniéndonos siempre a la vera del articulado de la Ley, hemos intentado relacionar las nociones elaboradas por la teoría general del Derecho con los conceptos empleados por el legislador fiscal.

Nos hemos referido a lo largo de esta tesis a los actos adquisitivos de bienes que escapan a la presión fiscal. Tal vez ello sea debido al enfoque un tanto estrecho del tributo, cuya rúbrica responde a la noción de impuesto de "transmisiones patrimoniales".

.....

Es en el ámbito obligacional y contractual donde cobran relieve los aspectos económicos del vivir jurídico y, consiguientemente, donde mayor incidencia puede representar el poner apellidos fiscales a las instituciones del derecho tradicional.

Los derechos de retención y de preferencia que hemos traído a la cita, los establece un concreto texto, de -- rango de derecho público, que da, como es lógico, por supuesta la estructura jurídica de estas instituciones, cimentadas en los ámbitos del derecho civil.

El pago de las obligaciones y otras figuras que -- hemos analizado a continuación, según el orden del índice, constituyen manifestaciones diversas de la importante categoría doctrinal y legal de la extinción de las obligaciones.

El legislador fiscal puede utilizar instituciones, cuya total fisonomía esté completamente dibujada por el Código civil. Y es a este texto básico al que, hay que acudir cuando es necesario aclarar cualquier síntoma, propio de la biología de los institutos que en él tienen cabida.

Como el derecho privado tiene, desde hace siglos, decantadas las soluciones para múltiples relaciones jurídicas, es inteligente acudir a su acervo legal para rellenar los huecos de los nuevos ordenamientos. En este sentido, analizamos los cambios subjetivos y objetivos de determinadas

relaciones jurídicas, concretados en la subrogación y en las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, respectivamente.

Dentro de los negocios "inter vivos" hemos analizado esas figuras antípodas de la transmisión onerosa y de la donación. Ambas con tan antañona regulación que el acento definidor está trazado desde los tiempos romanos. Y ambas - con muy antitética regulación fiscal, según resulta de los distintos tipos de tarifa aplicables y de otros criterios - que delimitan el área fiscal de la onerosidad o de la gratuidad.

Tanto tratándose de las compraventas como de las donaciones, los preceptos básicos del Código civil pueden ser (y deben ser, en los casos en que se precise integrar el régimen jurídico de una concreta relación jurídica) exprimidos en sus afirmaciones jusprivatistas para lograr que destillen las necesarias esencias tributarias. Resulta conveniente,+ en ocasiones, encorsetar los textos civiles, haciéndolos discurrir por los cauces crematísticos del Texto Refundido del impuesto.

Tanto al hacer una incursión exegetica sobre la - abstracción de las obligaciones, como al vendimiar interpretativamente las parcelas más concretas de los diferentes contratos, llegamos a la misma conclusión. Sobre todo si para efectuar el análisis partimos de la premisa preelegida de - dirigir los focos desde dos ángulos diferentes: el civil y

el fiscal. Y la conclusión, a la que se desliza el razonamiento, como desde una pendiente lógica obligada, es siempre la-- misma= que el derecho tributario consigue vitaminas jurídicas gana prosapia legal, cuando se decide a apuntalar su edificio fiscal con los cimientos aquilatados del derecho privada.

Esta aserto vino a confirmarlo muy elocuentemente la ley general tributaria, en las postrimerías de 1.963. En este texto legal las diferentes categorías jurídicas son manipuladas con todo el rigor justiniano del derecho privado.

Las ramas del Derecho se entremezcal y se confunden en una auténtica frondosidad jurídica. El Derecho público y el privado, el civil y el fiscal no están separados por tabiques que anarquizan los espacios fronterizos, sino que participan de una savia y de un tronco comunes. Por ello las disparidades no pueden ser demasiado absolutas. Nosotros hemos pretendido demostrarlo, haciendo pasar los artículos del Código civil por un tamiz tributario. Con sorpresa advertimos que casi toda la sustancia privada ha superado la prueba y, en vez de posarse en el entremado del filtro, acude a la cita con el impuesto para participar de él. Unas reglas referentes a las transmisiones lucrativas presta<sup>ron</sup> su enjundia civil a la doctrina fiscal del impuesto de sucesiones y de transmisiones patrimoniales inter vivos.

.....

Las intituciones familiares de cuño personalista se resisten a brindar perfiles tributarios. No así las que

bordean los efectos económicos del matrimonio, como los gananciales, la dote o las prohibiciones negociales entre los cónyuges . Todas estas figuras tienen una clara incidencia tributaria, y al examinarlas, hemos puesto de relieve esa - savia privatística, que, recorre todo el cuerpo botánico de los actos sujetos impositivos. No se puede olvidar que los - ecos fiscales de la renuncia a los gananciales fueron registrados por el Derecho público desde los reglamentos más añejos.

El derecho de sucesiones abre las puertas de par en par a las incursiones recaudadoras del Fisco. Tal vez, - incluso más que la contratación, es el campo más abonado para soportar las presiones tributarias. Pero el mundo de la herencia es un mundo abigarrado, en el que los vericuetos de las sustituciones, de las reservas, de la colación legitimaria, de la interpretación de los llamamientos plurales...forman una red viaria complicada. Y lo cierto es que el legislador fiscal ha tenido que adentrarse en esa manigna normativa, con el propósito de abrir sendas a una imposición más casuísta y equitativa. La inquisición enseguida se tropieza con -- unas figuras que presentan contornos propios, cuyas líneas - están perfectamente dibujadas por la disciplina del derecho civil. Y el engarce del tratamiento dual, civil-fiscal, se - impone para no desnaturalizar unos conceptos que tienen perfectamente definidos sus límites doctrinales.

Lo cierto es que el campo del derecho sucesorio es el <sup>que</sup>mejor se adapta a las exigencias fiscales. Porque siempre que se causa una herencia se produce un desplazamiento de riqueza desde el patrimonio del "de cujus" al de los causahabientes. Con lo que, de hecho, ya ha surgido el motivo para

que se ponga en marcha la acción fiscal.

El derecho común codificado contiene una serie de preceptos que permiten y avalan la libre circulación jurídica de una serie de conductas a las que se estima ortodoxas dentro de los dogmas generosos de la autonomía de la voluntad. Se trata de relaciones jurídicas que pueden intentarse y de vínculos que pueden contraerse y que, una vez contraidos, serán tutelados por los órganos jurisdiccionales del Estado.

Pero tales obligaciones, tales derechos, cuando se ponen de cara al filtro de la legalidad fiscal, fluyen con más dificultad que la que tenían para desenvolverse en los serenos cauces de la vida civil. La voracidad impositiva se quedará, sin permitir el total filtrado, con algunos fragmentos económicos de la realidad puesta a prueba. Que esto es así —o que puede ser así cuando las instituciones jurídicas son ofrecidas a la calificación de un diligente funcionario— lo hemos demostrado en los comentarios realizados a desperdigados artículos del Código civil, seleccionados con riguroso criterio entre los menos sospechosos de aparejar incidencia de tipo económico. Siempre, sin embargo y sin necesidad de estirar al máximo la elasticidad tributaria, surge —con mayor o menor alcance— la presencia del acto sujeto.

B I B L I O G R A F I A

---

BIBLIOGRAFIA

Albi de Paz, Joaquín: Comentarios al Impuesto de Derechos reales y tramisión de bienes." Avila, Tipografía de Sucesores de A. Jiménez, 1.907.

Bas y Rivas, Federico: "Los contratos complejos y el Impuesto de Derechos reales". Revista de Derecho Privado, Nº 382, enero 1.949, págs. 24 y sig.

- "Impuesto de Derechos reales y la transmisión onerosa de valores mobiliarios". Revista de Derecho Privado, Nº 379, octubre de 1.948, pág. 888 y sig.

- "Derechos reales en las sociedades y valores mobiliarios." Editorial Revista de Derecho Privado.

- "Impuestos de Derechos Reales y sobre transmisiones de bienes". Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid 1.961.

Betti, Emilio: "Teoría General del Negocio Jurídico."

Cariota Ferrara, L: "El Negico Jurídico".

Castán Tobeñas, José: "Derecho Civil Español, común y Foral". Instituto Editorial Reus. Madrid 1.962.

Castro y Bravo, F: "Temas de Derecho Civil". Talleres Gráficos Mariscal. Madrid 1.972.

Coronel de Palma, Luis: "Las donaciones indirectas en el Derecho civil y el Derecho fiscal". Rel Acad.de Jurisprud. y Legislac  
- Relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Privado". III Semana de Estudios de Derecho Financiero.



Cortés Domínguez, Matías: "Ordenamiento Tributario Español". Editorial Tecnos 1.968 Garrigués, Joaquín: "Algunas reflexiones sobre la tributación de Empresas Mercantiles en España". (Conferencia en el Instituto de E. Político, 8 de junio 1.949). Revista de Derecho Mercantil, volumen 7, número 21 mayo - junio --- 1.949, pág. 339 y siguientes.

Giannini, A. D. "Instituciones de Derecho Tributario" (7ª edición) Editorial de Derecho Financiero)

González Echenique, Leopoldo: "Legislación del Impuesto de Derechos Reales" E. Góngora, Madrid, 1.925

- "Ley de Reforma del Sistema Tributario Español" (Comentarios del Ministerio de Hacienda) Madrid, 1.965.

González Pérez, Jesus: "Comentarios a la Ley del Suelo" Edición: Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1.968.

Griziotti, Benvenuto: "Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda" Instituto Editorial Reus. Madrid, 1.958.

Hernández Gil, Antonio: "Metología de la Ciencia del Derecho". - Gráficas Uguina. Madrid, 1.971.

Lumbreras Valiente, Pedro: "El cumplimiento de las Obligaciones". REVista General de Derecho. Enero-Febrero 1.974.

Manresa y Navarro, Jose María: "Comentarios al Código Civil Español". Instituto Editorial Reus. Madrid, 1.969

Margallo Riaza, M. G.: "La Apertura de Cuenta Corriente Bancaria y los gravámenes Fiscales sobre Actos Jurídicos" REVista de Derecho Mercantil, Vol. 8, número 24 noviembre-diciembre de 1.949. Págs. 451 y siguientes.

Marín Marín, Santiago: "El Contrato de Suministro y el Derecho Fis

cal: aciertos e imperfecciones. Volúmen "II Semana de Estudios de derecho Financiero", Madrid, 1954. (Publicado por la Mutualidad - Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos del Timbre del Estado)

- La interpretación de las normas según la L.G.T., R.D.F.H.P. núm. 54 pág. 369.

Menéndez, José.- Concesiones, subastas y censos irredimibles en amalga

"R.D.E. y A. núm. 26.

- Las anotaciones preventivas de embargo y el Impuesto "R.C.D.I. núm. 336.
- ¿Es perfecta la regulación contenida en los artículos 10,51 y 100 del Reglamento del Impuesto?. "R.C.D.I." núm. 352.
- Persona obligada al pago del Impuesto. "R.J. Cataluña" núm.2 de 1962.
- Efectos fiscales de las sentencias. "R.D. Judicial, julio de 1962.
- Los concursos literarios y radiofónicos ante el Impuesto. "Gaceta Financiera", octubre 1.958.
- El crédito documentario y sus repercusiones fiscales "R.D.E. y Amer julio-septiembre 1.965.
- Las concesiones no demaniales ante el Derecho Civil. Problemas Fiscales que suscitan. "R.G.L. y J." enero 1.966.
- Las donaciones con pactos especiales (Aspectos sustantivos, fiscales y registrales). Rv. de Derecho Privado. Diciembre de 1.972.

Manresa y Navarro, José María.

- "Comentarios al Código Civil Español". Instituto Editorial Reus. Madrid. 1.969.

Richard A. Musgrave.

- Teoría de la Hacienda Pública.- Editorial Aguilar. Madrid.1968.

Porpeta Clérigo, Florencio

- "Instituciones de Derecho Fiscal". Instituto Editorial Reus. Madrid 1.963.

Roca Sastre, Ramón M.

- La unidad de la empresa en el Impuesto de Derechos reales. "Revista de Derecho Financiero", núm. 7 del volumen II.

Rodríguez Villamil, José María.

- Legislación del Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes (3ª edición). Instituto Editorial Reus. S.A.

Sainz de Bujanda, Fernando.

- Una etapa fundamental en la evolución del Derecho Fiscal mercantil (1936-1945). "Revista de Derecho Mercantil", enero-febrero 1946. - págs. 165 y sig.
- La extinción de sociedades y el Impuesto de Derechos reales. "Revista de Derecho Privado". núm. 346.

Sánchez Torres, Eloy.

- La naturaleza jurídica del contrato de corretaje en el Impuesto de Derechos reales y los casos de denuncia hecha por el corredor. "Revista de Derecho Privado", núms. 424-25, julio-agosto 1952.

Vilaseca Marcet, José María.

Los Impuestos de tráfico patrimonial en España. "Revista de Derecho Financiero, vol. III, núm. 2, septiembre 1953, pág. 411.

- La compra-venta mercantil ante el Impuesto de Derechos reales "Revista de Derecho Financiero", vol. IV, núm. 16.

Velasco, Angel.

- La contratación verbal en el Impuesto de Derechos reales. "Revista de Derecho Mercantil", núms. 17 y 18.

Vallet de Goytisolo, Juan.

- "Panorama del Derecho Civil". Editorial Bosch. Barcelona a.963.
- "Apuntes de derecho sucesorio". Instituto Nacional de Estudios Jurídicos. Madrid 1.955.

Albiñana, César.

- "Introducción al Sistema Impositivo Español". Guadiana de Publicaciones. Madrid 1.969.
- "Lo económico y lo jurídico en el fenómeno tributario". Anales de Economía. Enero-diciembre 1.970.

I N D I C E

---

I N D I C E

---

	<u>Páginas</u>
I. INTRODUCCION.....	1
II. PARTE GENERAL.....	6
1. Consideración general .....	7
2. La Disposición Transitoria 12 del Código Civil .....	10
3. La Disposición Transitoria 13 del Código Civil .....	13
4. Personas Jurídicas. Imposición sobre sus bienes. ....	17
5. Distintos tipos tributarios para los bienes muebles y para los bienes inmuebles..	24
6. Determinación de la base o valor de los bienes transmitidos. ....	26
7. Los contratos sobre servicios públicos, civiles y tributariamente considerados...	37
8. Los actos no sujetos reflejos dentro de los actos jurídicos en general. ....	40
9. Las escrituras que contienen actos declarados no sujetos a otros impuestos indirectos. ....	45
10. La prueba de los actos y contratos sujetos .....	57
11. Estudio fiscal de la prescripción .....	62
12. El artículo 1.930 del Código Civil y la prescripción. ....	84

	<u>Páginas</u>
III. DERECHOS REALES.....	90
13. Consideraciones generales .....	91
14. Derecho Real de Superficie y Derecho Real de elevación de edificios. ....	94
15. La primera transmisión del dominio de - V.P.O. ....	96
16. Obligación del propietario de edificar. ..	102
17. La expropiación como forma de extinción - de la propiedad. ....	108
18. La Comunidad de bienes constituida por ac- tos mortis causa. ....	122
19. Consecuencias fiscales de la posesión de buena fe. ....	134
20. Usufructo de finca hipotecada ante el Im- puesto de Transmisiones. ....	139
21. Las garantías que no tributan como fian- zas. ....	147
22. Las afecciones inmobiliarias en los casos en que deba comprobarse el valor por ta- sación pericial. ....	151
IV. OBLIGACIONES Y CONTRATOS. ....	157
23. Los derechos de retención y de preferen- cia. ....	158
24 El pago o cumplimiento de las obligaciones	180
25 La subrogación de un tercero en los dere- chos del acreedor. ....	197

	<u>Páginas.</u>
26. Las adjudicaciones de terrenos en pago de indemnizaciones. ....	215
27. Adjudicaciones para pago de deudas. ....	221
28. La pérdida de la cosa debida o imposibilidad de la prestación. ....	237
29. La remisión de la Deuda. ....	251
30. La Condonación Fiscal de deudas. ....	253
31. La confusión de los derechos de acreedor y deudor. ....	275
32. Transmisiones por compensación. ....	277
33. La Condición Resolutoria. ....	299
34. El término resolutorio. ....	301
35. El mutuo disenso. ....	303
36. La muerte de los contratantes. ....	306
37. El disentimiento unilateral. ....	309
38. Promesas y opciones de contratos sujetos al impuesto. ....	314
39. Transmisiones de terreno (artículo 65 del Texto Refundido). ....	319
40. El impuesto de transmisiones no grava, tratándose de ventas, el acto sino el acto debidamente documentado. ....	329
41. Capacidad para ser donatario. ....	335
42. Personas que pueden pedir la reducción de donaciones. ....	350
43. Las donaciones a favor de entidades públicas o benéficas. ....	356



	<u>Páginas.</u>
44. Arrendamiento y promesa de venta de V.P.O. ....	362
45. El traspaso de locales de negocio <u>an</u> te el impuesto de transmisiones pa- trimoniales "inter vivos". ....	367
46. Extinción de los arrendamientos rús- ticos. ....	376
47. Contrato mixto de ejecución de obras.	399
48. La disolución de la Sociedad. ....	432
49. El artículo 1.831 del Código Civil...	437
 V. FAMILIA Y SUCESIONES. ....	 443
50. Incapacidad contractual entre los - cónyuges. ....	444
51. La renuncia a los gananciales. ....	451
52. Constitución de dote a favor de las hijas. ....	456
53. La aceptación de la herencia a bene- ficio de inventario. ....	459
54. Las renunciaciones de herencia ....	483
55. Las reservas a través del impuesto - general sobre las Sucesiones. ....	488
56. El artículo 36 del Texto Refundido y las mejoras y reservas. ....	493
57. Las particiones sucesorias. ....	506
58. La colación hereditaria y el Impues-	

Páginas.

to de transmisiones Patrimoniales.....	533
59. Derechos de los acreedores frente a - la partición hereditaria.....	540
60. Los llamamientos hereditarios en re- lación con la fijación del tipo.....	545
61. Los llamamientos sucesorios a favor de una persona determinada y de sus hijos.....	549
62. Las sustituciones.....	553
63. La obligación del heredero de invertir cantidades periódicamente en obras be- néficas y las deudas deducibles.....	563
64. Los legados no típicamente fiscales...	585
65. Franccionamiento del pago de las liqui- daciones por la herencia o legado en usufructo.....	611
VI. CONCLUSIONES .....	619
VII. BIBLIOGRAFIA.....	640
VIII. INDICE .....	646